

Universidade Federal de Santa Catarina
Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção

Bibiani Borges Dias

O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica

Dissertação de Mestrado

Florianópolis

2002

Bibiani Borges Dias

O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de Mestre em Engenharia de Produção – ênfase em Controle de Gestão.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dra.

Florianópolis

2002

Bibiani Borges Dias

O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica

Esta dissertação foi julgada e aprovada para a obtenção do grau de **Mestre em Engenharia da Produção** no **Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção** da **Universidade Federal de Santa Catarina**.

Florianópolis, 26 de setembro de 2002.

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador do Programa

Banca Examinadora

Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dr^a.
Orientadora

Prof^o. Antônio Diomário de Queiroz, Dr^o.
Membro

Prof^o. Antônio Alves Filho, Dr^o.
Membro

A Deus, pela oportunidade de ter cursado o mestrado.

À minha mãe, Maria Aparecida Borges Dias, e ao meu marido, Juarez Lopes Prudente, pelo apoio constante.

AGRADECIMENTOS

Embora não seja possível nominar todas as pessoas às quais sou eternamente grata por terem de alguma forma colaborado no desenvolvimento desta dissertação, gostaria de agradecer especialmente:

À minha orientadora Dr. Ilse Maria Beuren, que acreditou em mim, ensinou-me, criticou-me e estimulou-me nas horas mais difíceis, tornando-se um verdadeiro exemplo e referencial para a minha carreira profissional como docente e pesquisadora.

Ao Dr. Maurício Lopes Prudente, que acreditou no meu trabalho e autorizou a realização de minha pesquisa no Centro de Cardiologia Intervencionista Ltda.

Aos colegas do curso de mestrado, pelo companheirismo e pelas trocas de informações durante e após a realização dos créditos.

À minha amiga e colega de turma Helena Beatriz de Mora Belle, pelas sugestões, apoio e incentivo no decorrer do curso.

A todos os professores do curso de mestrado que colaboraram para a realização desta dissertação.

A Deus, que tem sido fiel companheiro em todos os momentos de minha vida, abrindo portas e estendendo as suas benditas mãos em minha direção, ajudando-me a escalar os degraus da minha vida e concedendo-me vitórias.

Ao meu marido Juarez Lopes Prudente, pelo apoio, incentivo, companheirismo e amor durante todo esta trajetória e pela sua compreensão nos momentos de ansiedade.

Ao meu pai, Euripedes Machado Dias (In memoriam) e à minha mãe, Maria Aparecida Borges Dias, que possibilitaram, incentivaram e me conscientizaram da importância do estudo em minha vida.

“Alguns homens vêem as coisas como são e perguntam: Por quê? Eu sonho com as coisas que nunca existiram e pergunto: Por que não?”

Bernard Shaw

RESUMO

DIAS, Bibiani Borges. O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica. 26 de setembro de 2002. 145 páginas. Dissertação (Mestrado em engenharia de Produção – Gestão de Controle) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dra.

Defesa: 26/09/02

O objetivo do presente estudo consiste em verificar como a controladoria pode dar suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle operacional em uma empresa da área de saúde. A metodologia utilizada quanto ao problema foi a qualitativa, utilizando o estudo de caso para analisar o sistema de informação, as políticas para elaboração do planejamento, os tipos de controles operacionais e indicadores de desempenho para avaliação e acompanhamento das operações de um centro de cardiologia e radiologia intervencionista inserido em um hospital da grande Goiânia. Os dados foram obtidos através de entrevistas realizadas com a gerente administrativa. O trabalho inicia-se com revisão da literatura sobre conceitos de gestão, sistema organizacional, etapas do processo de gestão, enfatizando o planejamento, o controle, e o sistema de informações contábeis e gerenciais. Na sequência, mostra a origem, a importância, o papel e a influência da controladoria no planejamento e no controle operacional, e a sua responsabilidade pelo sistema de informações gerenciais. Em seguida, apresenta uma proposta de um modelo de controladoria com base na fundamentação teórica e no levantamento e análise das operações e dos controles existentes no Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista. Conclui propondo algumas recomendações e sugestões quanto aos custos e o faturamento do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista.

Palavras-chave: Controladoria, informações, controle de gestão operacional, serviços de hemodinâmica.

ABSTRACT

DIAS, Bibiani Borges. **O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica.** 26 de setembro de 2002. 145 páginas. Dissertação (Mestrado em engenharia de Produção – Gestão de Controle) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dra.

Defesa: 26/09/02

The objective of the present study is to verify how the management accounting can give support to the process of information production turned to the operational control in a health company. The methodology used about this problem was qualitative, using the study of cases to analyse the information system, the policies to the planning elaboration, the various kinds of operational controls and indicators of redemption for evaluation and attendance of the operations of a Cardiology and Radiology Interventionist Centre in a big hospital in Goiânia. The results were known through the interviews with the administrative manager. The work begins with the literature revision of management concepts, organizational system parts of the management process, giving more emphasis to the planning, the control and the account and administrative information system. Continuing, it shows the origin, importance, the function and the influence of the management accounting in the planning and in the operational control, and its responsibility concerning the administrative information system. After this, it presents a proposal of a management accounting model based on the theoretical fundamentation and after the raising and analysis of the operation and the controls existent in the Cardiology and Radiology Interventionist Centre. To conclude, the study proposes some recommendations and suggestions about the cost and billing of the Cardiology and Radiology Interventionist Centre.

Key-words: **Management accounting, information, control of operational management, service of hemodynamic.**

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	10
1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema e problema	13
1.2 Objetivos da pesquisa	15
1.3 Justificativa	16
1.4 Metodologia da pesquisa	20
1.5 Organização da pesquisa	22
2 O PROCESSO DE GESTÃO E SISTEMA DE INFORMAÇÃO	24
2.1 O ambiente sistêmico da organização	24
2.2 Organização como um processo	27
2.2.1 Estrutura organizacional	30
2.2.2 Cadeia de valor	32
2.3 O processo de gestão	34
2.3.1 Planejamento	38
2.3.2 Execução	41
2.3.2 Controle	42
2.4 Sistema de informação para o processo de gestão	45
2.4.1 Dados, informações e conhecimento	46
2.4.2 Sistema de informações	47
2.4.3 Sistema de informações gerenciais	48
2.4.4 Sistema de informações contábeis	49
3 CONTROLADORIA NO SUPORTE AO PROCESSO DE GERAÇÃO DE IN- FORMAÇÕES	52
3.1 A evolução e a contribuição da contabilidade para a controladoria	52
3.1.1 Origem da controladoria	57
3.1.1 Significado da controladoria	59
3.2 O papel da controladoria no processo de gestão	60
3.3 A controladoria e o sistema de controles operacionais	63
3.4 A responsabilidade da controladoria no sistema de informações	68
3.6 A controladoria e os sistemas de relatórios contábeis-gerenciais	71
3.6.1 Os relatórios exigidos pela legislação	73
3.6.2 Os relatórios gerenciais	78
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO	83
4.1 Apresentação do centro de cardiologia e radiologia intervencionista	83
4.2 Descrição das atividades operacionais da empresa	86
4.3 O papel da contabilidade no suporte ao controle de gestão operacional da empresa	87
4.4 Os controles de gestão operacional disponibilizados na empresa	88
4.4.1 Caixa e banco	88
4.4.2 Contas a receber	89
4.4.3 Estoque	90
4.4.4 Imobilizado	92
4.4.5 Contas a pagar	92
4.4.6 Faturamento	93

4.4.7 Custos e despesas	93
4.4.8 Controles operacionais não-monetários	94
4.5 Relatórios contábeis e gerenciais gerados pela empresa	96
4.6 Recursos tecnológicos de apoio ao controle de gestão operacional	97
5 PROPOSTA DE CONFIGURAÇÃO DE CONTROLADORIA E DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES EM EMPRESA DE HEMODINÂMICA	99
5.1 Modelo organizacional da controladoria	99
5.1.1 Responsabilidade da controladoria	100
5.1.2 Níveis de autonomia e responsabilidade	101
5.1.3 Definição do organograma	102
5.2 Configuração do sistema de informações	104
5.2.1 Sistema integrado de informações	105
5.2.2 O sistema de informações acompanhando os processos da empresa	108
5.3 Sistema de controle	115
5.3.1 Planejamento operacional	116
5.3.2 Orçamento empresarial	117
5.3.3 Controles do caixa	120
5.3.4 Controles das disponibilidades em bancos	122
5.3.5 Controles do contas a receber	123
5.3.6 Controles de estoques	125
5.3.7 Controles do imobilizado	128
5.3.8 Controles do contas a pagar	129
5.3.9 Controles dos empréstimos e financiamentos bancários	130
5.4 O sistema de relatórios contábeis-gerenciais	130
5.4.1 Demonstrações contábeis	131
5.4.2 Fluxo de caixa	133
5.4.3 Relatórios de indicadores econômico-financeiros	134
5.5 Considerações sobre a validação da proposta	137
5.5.1 Modelo organizacional da controladoria	138
5.5.2 Configuração do sistema de informações	138
5.5.3 Sistema de controle	139
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	140
6.1 Conclusões	140
6.2 Recomendações	142
REFERÊNCIAS	143

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Visão sistêmica da empresa	26
Figura 2 -	Cinco metáforas da organização	28
Figura 3 -	Características da estrutura organizacional	30
Figura 4 -	Fatores de contingências que afetam a estrutura organizacional	31
Figura 5 -	As funções da administração	35
Figura 6 -	Representações gráficas de decisões estratégicas, táticas e operacionais	37
Figura 7 -	Tipos de controle	43
Figura 8 -	Dados, informações e conhecimento	46
Figura 9 -	Características da contabilidade gerencial e financeira	50
Figura 10 -	Visão geral das gerações contábeis	53
Figura 11 -	Área de atuação da contabilidade	55
Figura 12 -	Seguimentos da contabilidade geral	56
Figura 13 -	Dimensões do desempenho	66
Figura 14 -	Ciclo de controle	67
Figura 15 -	Processo de gestão e sistema de informações	71
Figura 16 -	As principais características de um conjunto de relatórios	72
Figura 17 -	Balanço patrimonial	74
Figura 18 -	Demonstração do resultado do exercício	74
Figura 19 -	Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados	75
Figura 20 -	Demonstração das mutações do patrimônio líquido	76
Figura 21 -	Demonstração das origens e aplicações de recursos	77
Figura 22 -	Relatórios gerenciais – produção	80
Figura 23 -	Relatórios gerenciais – vendas	80
Figura 24 -	Relatórios gerenciais – administrativo	81
Figura 25 -	Relatórios gerenciais – financeiro	81
Figura 26 -	Relatórios gerenciais – contábil	82
Figura 27 -	Organograma funcional do Centro de Cardiologia Intervencionista	84
Figura 28 -	Processo das atividades da empresa	86
Figura 29 -	Organograma funcional – proposto	102
Figura 30 -	Integração das informações operacionais	106
Figura 31 -	Registro do sistema de informação	108
Figura 32 -	Demonstração do fluxo de compras	109
Figura 33 -	Demonstração do fluxo de contas a pagar	110
Figura 34 -	Demonstração do fluxo de contas a receber	111
Figura 35 -	Demonstração do fluxo de informações da controladoria	113
Figura 36 -	Atividades da controladoria	114
Figura 37 -	Categoria de controles e respectivas atribuições	115
Figura 38 -	Orçamento da receita de serviço	118
Figura 39 -	Orçamento dos custos dos serviços	118
Figura 40 -	Orçamento das despesas fixas	119
Figura 41 -	Balanço patrimonial projetado	119
Figura 42 -	Demonstração do resultado do exercício projetado	120
Figura 43 -	Movimentação diária do caixa	121
Figura 44 -	Autorização de retirada do fundo fixo	121
Figura 45 -	Movimento diário – conta corrente banco	122
Figura 46 -	Movimento mensal – aplicação financeira	123
Figura 47 -	Faturamento – diário	123

Figura 48 -	Previsão do faturamento	124
Figura 49 -	Receitas de serviços – particulares	124
Figura 50 -	Contas a receber – cheques pré-datados	125
Figura 51 -	Cadastro de fornecedores	125
Figura 52 -	Pedido de compra	126
Figura 53 -	Cotações de preço	126
Figura 54 -	Conferências das compras – recebimento	127
Figura 55 -	Previsão de compras	127
Figura 56 -	Programação de compras	127
Figura 57 -	Controle do imobilizado	128
Figura 58 -	Relatório contas a pagar	129
Figura 59 -	Empréstimos e financiamentos	130
Figura 60 -	Balancete de verificação	131
Figura 61 -	Balanço patrimonial	132
Figura 62 -	Demonstração do resultado do exercício	132
Figura 63 -	Fluxo de caixa – método indireto	133
Figura 64 -	Indicadores de endividamento	134
Figura 65 -	Indicadores de liquidez	135
Figura 66 -	Indicadores de lucratividade	135
Figura 67 -	Indicadores de atividade	136

1 INTRODUÇÃO

Com a globalização das políticas econômicas e mercantis e o “boom” causado pela evolução tecnológica, as organizações tiveram que se adaptar para atender às crescentes necessidades e satisfação de consumidores.

As mudanças nas políticas econômicas e mercantis surgiram devido à abertura de fronteiras e à formação de blocos econômicos. Ching (1995, p.15) cita que as transferências de riquezas e a globalização dos mercados fizeram com que as economias se interligassem, formando uma rede mundial. Essas mudanças levaram os administradores a se preocuparem mais com a produtividade, a competitividade, a qualidade, o custo e o tempo em que bens e serviços são disponibilizados aos consumidores.

A evolução permite que as organizações passem a utilizar cada vez mais tecnologias avançadas, seja nos seus processos internos, ou na sua comunicação com fornecedores e clientes. O surgimento de novas tecnologias de informação e de automação rapidamente tornam obsoletas as já existentes, o que implica constante atualização.

As atuais tecnologias de informação utilizam-se de conceitos como *internet*, *intranet*, *business intelligence*, sistemas de gestão, entre outros. Livengton e Bahal (2001, p.52) relatam que “o cenário do mundo dos negócios mudou, descobertas tecnológicas permitem, hoje, que as empresas se comuniquem de forma transparente, na velocidade da luz.” Por conseguinte, possibilitam visualização em tempo real de todos os processos e monitoramento de seus estoques e equipamentos, entre outros aspectos, tornando a gestão mais eficiente e ágil.

De outro lado, a automação possibilita maior utilização do tempo para o desenvolvimento de atividades que exigem mais esforço intelectual. Adicionalmente, reduz o trabalho manual, os erros, os desperdícios e as ociosidades, gerando, assim, mais precisão no desenvolvimento dos processos. Todavia, não quer dizer que seja uma arma infalível para manter as empresas no mercado.

Para que as empresas se mantenham no mercado globalizado e competitivo, devem contar com a excelência da administração, utilizando-se de ferramentas gerenciais para a promoção do uso racional dos recursos da informação. Somente aquelas capazes de conservar os melhores funcionários, usar tecnologia integrada à cadeia de valores e estiverem bem estruturadas poderão construir uma potência em condições de concorrer no mercado atual.

Os funcionários são peças-chaves para alcançar os objetivos propostos pelos gestores. Assim, devem ser tratados como clientes, para que possam identificar suas responsabilidades

no processo global dos negócios. Devem ter o sentimento de que são donos da empresa, para desenvolver suas atividades com maturidade, possuir visão estratégica, capacidade de comunicação e realização de trabalho em equipe, serem éticos, dotados de espírito empreendedor, liderança e competência técnica.

O uso das teconologias integradas permite que as informações sejam compartilhadas interempresa e intraempresa. As alianças entre fornecedores, clientes, transportadoras e funcionários permitem a maximização dos lucros e dos serviços dos clientes, fornecendo vantagem competitiva e mais lucratividade. Tais procedimentos contribuem para capacitar o gerenciamento dos negócios, eliminando as restrições tradicionais de tempo e espaço.

Atualmente, novos paradigmas influenciam os mercados com a competitividade e as organizações com novas regras de gestão. Assim, os gestores procuram adaptar a realidade imposta com um gerenciamento de processos voltados a identificar e a ligar a dinâmica do mercado com as necessidades dos consumidores a quem desejam atender. Necessitam, para isso, de informações claras, objetivas e tempestivas.

Nesse sentido, torna-se relevante estudar o papel da controladoria servindo-se dos seus próprios instrumentos, a informação contábil e gerencial, interpretando-os para informar, orientar e guiar a administração no seu processo de gestão e tomada de decisões mais convenientes, e integrar o sistema de informações contábeis ao sistema de gestão empresarial.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As organizações estão em ambiente de constante mudança. Cada vez mais, necessitam de controles precisos e de informações oportunas sobre os seus processos para adequar as suas operações às novas situações. Os gestores devem ser os agentes revolucionários dessas mudanças. Tais necessidades ocorrem devido ao surgimento de novos paradigmas de gestão e de sistemas de informações cada vez mais eficientes, impostos pelo mercado, visando a satisfazer os clientes, uma vez que eles são os responsáveis pelo seu sucesso. Assim, devem ser focalizadas as operações do ambiente interno e externo e analisadas todas as atividades desenvolvidas pela cadeia de valor, desde a criação de produtos ou serviços até a sua distribuição.

Atualmente, também os gestores das organizações da área de saúde necessitam de conhecimento profundo do mercado, buscando valorizar os seus clientes-pacientes, que são a sua fonte geradora de recursos. As empresas deixam de ser vistas como instituições filantrópicas e passam a ser grandes empreendimentos ou empresas que se utilizam de insumos e recur-

sos humanos, financeiros e tecnológicos para gerar serviços à comunidade e atender às expectativas dos proprietários.

É comum ver vários empreendimentos na área da saúde sendo administrados pelos próprios médicos, que nem sempre apresentam conhecimento adequado sobre gestão de negócios, gerando certa ineficiência nos processos e controles. Para Bittar (apud Malik e Teles 2001, p.53), “pesquisas acadêmicas mostram que poucos serviços de saúde dispõem de indicadores e menos ainda os utilizam.” Assim, a ausência de controles, indicadores e relatórios com informações contábil-gerenciais precisas pode gerar perdas de recursos para a empresa, levando-a a uma situação financeira e econômica insatisfatória, quando não à insolvência.

Segundo o presidente da comissão científica do Hospital *Business*, Dr. Fernando Antônio Boigues, em palestra no evento Hospital *Business* 99, realizado no Rio de Janeiro, de 23 a 26 de novembro de 1999, os gestores das empresas da área da saúde não podem pensar somente nos cifrões durante as suas negociações, mas devem tratar os pacientes com dignidade e atenção. Aponta alguns princípios básicos para o desempenho progressivo da nova gestão: o conhecimento profundo do mercado – como pensam os concorrentes e os tomadores de serviços; a transparência nos diálogos; a não sonegação de informações e dados; o cumprimento das normas e rotinas; o respeito mútuo; a promoção de encontros entre as partes e reuniões multidisciplinares.

As informações são de fundamental importância para o controle das empresas, pois, através dos seus sistemas, é possível acompanhar, verificar, analisar e controlar as atividades desenvolvidas pelos gestores e os demais executores em cada etapa do processo de gestão. Um dos pontos necessários para que as empresas se mantenham no mercado é a clareza das informações.

Assim, as informações utilizadas para as tomadas de decisões de uma organização são geradas através de um sistema de informação gerencial e contábil, que visam a mostrar a situação patrimonial, financeira-econômica de uma organização em um dado momento.

A presente pesquisa procura estudar e determinar os fatores que influenciam a geração e o repasse de informações contábeis-gerenciais aos gestores, a fim de assessorá-los nas análises de decisões passadas, nas avaliações de tendências presentes e nas projeções que afetarão o futuro da empresa em uma economia globalizada. Também, procura verificar como a contabilidade gerencial vem proporcionando suporte à tomada de decisões da administração e de que maneira a controladoria vem contribuindo para a interpretação e repasse de informações contábeis-gerenciais aos usuários.

Observa-se que, durante anos, a contabilidade foi vista apenas como um sistema de in-

formações tributárias e, na atualidade, ela passa a ser vista também como um instrumento gerencial que se utiliza de um sistema de informações gerenciais para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados e fornecer dados e informações necessárias para as tomadas de decisões empresariais e no processo de gestão: planejamento, execução e controle.

Nesse raciocínio, a controladoria tem papel relevante no desenvolvimento e implantação de sistemas de informações nas empresas. Utilizando-se dos fatos ocorridos no passado e no presente para projetar o futuro, gera informações necessárias para os processos de tomada de decisões e o acompanhamento das atividades operacionais. Beuren e Moura (2000, p.60) afirmam que “é atribuição da controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com vistas a assegurar o conjunto de interesses da empresa”.

A controladoria surgiu para atender às necessidades dos gestores, no sentido de realizar controles eficientes dos negócios, exigidos pelos usuários internos e externos. Devido às dificuldades de determinar os problemas relacionados ao fluxo de informações, vem se consolidando como uma área ligada ao planejamento e ao controle.

Assim, o *controller*, gestor da área de controladoria, deve estar constantemente em alerta para assegurar a gerência do uso apropriado da informação, gerando relatórios necessários ao acompanhamento das atividades, traduzindo e comunicando as informações para os gestores. Beuren e Moura (2000, p.64) comentam que o *controller* “contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte informacional ao planejamento, execução e controle, por meio de um sistema de informações eficazes e sinérgicos entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa”.

A controladoria requer a aplicação de princípios sadios e éticos, que abrangem todas as atividades empresariais, sendo responsável pelo Sistema de Informações Gerenciais, acompanhando e controlando as atividades operacionais das empresas.

Dessa forma, a presente pesquisa visa responder a seguinte questão-problema: *Como a controladoria pode dar suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional, em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica, inserida em uma organização hospitalar?*

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral do estudo é verificar como a controladoria pode dar suporte ao pro-

cesso de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional, em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica, inserida em uma organização hospitalar.

Como objetivos específicos, buscou-se o seguinte:

- ✓ □ caracterizar as atividades de empresas prestadoras de serviços em hemodinâmica, inseridas em uma organização hospitalar, por meio de um estudo de caso;
- ✓ □ verificar a situação atual das informações e dos controles disponibilizados na empresa para o processo de gestão operacional; e
- ✓ □ apresentar uma proposta de modelo de configuração da controladoria e do sistema de informações para atender às necessidades dos gestores no suporte informacional ao processo de gestão operacional.

1.3 JUSTIFICATIVA

As empresas na área da saúde apresentam particularidades na sua forma de gestão. Tradicionalmente, eram administradas pelos próprios profissionais da saúde, na maioria das vezes sem preparo específico para exercer tal função. Atualmente, requerem maior profissionalização, pois estão sendo fortemente afetadas pela situação econômica do país.

Segundo Mezomo (2001, p.14), a gestão da saúde é única, ou seja, específica, apresentando características como as que seguem:

- a) A individualização do serviço prestado: a administração e a organização devem ser combinadas com a previsão de serviços prestados a cada paciente da organização. Saúde individual e serviços de cuidados médicos não podem ser produzidos em massa e vendidos como os produtos de muitas indústrias. Eles têm que ser adaptados às necessidades particulares dos grupos e de seus membros.
- b) A indústria dos cuidados médicos é a mais profissionalizada da nossa sociedade. Membros de várias profissões trabalham nela, tanto como provedores de serviços, quanto como diretores de instituições, agências e programas.
- c) A saúde e o sistema de cuidados médicos são extremamente complexos. De fato, os usuários, os fornecedores e os vários mecanismos para colocá-los juntos interagem através de muitos e complexos caminhos. Os fatos dessas complexidades são muitos:
 - ✓ □ a natureza pluralística dos mecanismos (instituições, agências, programas, produtos) envolvidos na integração de usuários e prestadores de serviços;
 - ✓ □ a interface dos objetivos dos serviços públicos com os interesses dos proprietários privados e as obrigações dentro da indústria;
 - ✓ □ a grande dependência de financiamentos;
 - ✓ □ as complicadas relações intra e inter-sistemas, que precisam ser desenvolvidas, racionalizadas e mantidas.

Na atualidade, os gestores da área da saúde não devem se preocupar somente com o resultado econômico, mas dar prioridade para a qualidade dos serviços prestados, utilizando-se de instrumentos como: elaboração do planejamento, definição de regras de controle, padro-

nização de processos, relacionamentos com funcionários e atendimentos aos pacientes, que são os seus clientes.

Atendendo a essas particularidades, os gestores devem ser sensíveis para solucionar os problemas do sistema e os relacionamentos entre as pessoas prestadoras de serviços e os proprietários. Além disso, precisam buscar formas de financiamentos para ter condições de oferecer tecnologia de ponta a fim de dar suporte ao desenvolvimento das atividades operacionais da organização.

A pesquisa pretende contribuir mostrando aos gestores que as empresas prestadoras de serviços da área da saúde são sistemas abertos, formados por subsistemas interdependentes e correlacionados entre si, formando o todo. Esses subsistemas precisam ser planejados e controlados para dominar os fluxos de atividades operacionais, físicas, financeiras, econômicas e patrimoniais, para atingir os resultados esperados e manter a continuidade da empresa no mercado. Gonçalves (1999, p.84-85) argumenta que essas empresas apresentam:

(...)uma estrutura “viva”, de alto dinamismo operacional, de elevado ritmo, desenvolvendo atividade caracteristicamente polimorfa, que envolve uma gama muito diversificada de aspectos (...)

(...) para atingir níveis elevados de eficiência, terá sua viabilidade facilitada caso venha a ser concebida como uma empresa. Para tanto, será necessário que sua estrutura corresponda a um mínimo de exigências organizacionais, resultando em vantagens e facilidades de natureza operacional. No entanto, igualmente essencial será a circunstância de que seus dirigentes desenvolvam uma atividade marcada por um planejamento criativo, uma organização racional, uma direção eficiente e um rigoroso controle de qualidade.

Dessa forma, essas organizações, além de desenvolverem as atividades pertinentes ao atendimento médico, apresentam em sua estrutura outros setores que podem ser administrados e controlados isoladamente, por terem características específicas, como a farmácia e a lavanderia. Por isso apresentam um alto dinamismo operacional e necessitam de um eficiente sistema de controles, de uma estrutura organizacional bem definida, com planejamento bem elaborado e flexível para adequar possíveis mudanças ambientais, de controles e rotinas de trabalho, de padronização das atividades operacionais, e de um sistema de informações para agilizar as tomadas de decisões e a gestão empresarial.

As empresas vinculadas à prestação de serviços médicos, como centros médicos, clínicas, hospitais, laboratórios e outros, devido à minúcia dos procedimentos e dos materiais utilizados, desenvolvem, conforme Mezomo (2001, p.17), onze funções e responsabilidades emergentes necessárias para a busca de uma eficiente gestão empresarial.

- a) Responsabilidade pela clientela – a administração da empresa deve estar relacionada com a sua missão. Assim, atenderá às necessidades dos pacientes e não somente aos benefícios da empresa.

- b) Administração de um sistema – deve conhecer todos os processos do sistema, integrá-los e vinculá-los aos princípios da equidade, da qualidade e da eficiência.
- c) Formação de equipe – deve ser administrada por uma equipe profissionalizada, responsável pela identificação dos insumos, o seu processamento e a avaliação dos resultados.
- d) Mudança e inovação – deve manter gestores empreendedores, criativos, dinâmicos, aproveitadores de oportunidades, renovadores e reconstrutores da empresa.
- e) Eficácia – o gestor deve ser eficaz para fazer com que os resultados sejam atingidos.
- f) Empresa e administração – manter crescimento vinculado: o crescimento da empresa está vinculado ao crescimento do gestor.
- g) Normatização administrativa – deve estabelecer procedimentos, normas técnicas e administrativas, controles e avaliação, com padronização de processos e definição de responsabilidades.
- h) Raciocínio estratégico (visão de longo prazo) – deve propiciar a integração do hoje com o futuro: o futuro da empresa deve ser planejado, requerendo visão, alocação de recursos e vontade de trabalhar agora para obter o que se quer.
- i) Busca incessante de qualidade como fator de identidade – melhorar os serviços e acreditar nas pessoas, nos gerentes e nos funcionários, dando oportunidade de expressão e manifestação de idéias. Assim, a empresa conseguirá ser mais competitiva, recebendo apoio e credibilidade.
- j) Definição da missão e formulação de estratégias: saber o que se é, para o que veio e para onde se vai. Somente a partir desses questionamentos, o gestor conseguirá definir os seus objetivos específicos e avaliar a sua performance.

Com isso, caberá ao gestor apresentar características fortes, ter bom conhecimento dos processos, das rotinas de trabalho e do setor empresarial em que atua, ser um agente de mudança organizacional e um inovador, possuir espírito de liderança para integrar as partes envolvidas, fazendo com que todos realizem suas atividades com objetivo comum. Para desenvolver essas habilidades, os gestores necessitam de informações gerenciais para agilizar as suas decisões empresariais.

O reconhecimento das organizações da área de saúde como empresas que necessitam de missão, objetivos econômicos e não-econômicos, metas, planos de longo e curto prazo, controles eficientes, sistemas de informações e uso de informação para tomadas de decisões, num país onde os assuntos relacionados à saúde são polêmicos, faz com que os médicos, ge-

ralmente os administradores de suas organizações, preocupem-se cada vez mais com a qualidade dos seus serviços, a necessidade de conhecer o mercado, contratar equipes especializadas de gestão e reestruturar a sua organização para as novas realidades impostas pelo mercado.

Nessa perspectiva, esta dissertação propõe um modelo de configuração de controladoria que representa uma especialização da Ciência Contábil, uma aplicabilidade da contabilidade gerencial, para auxiliar os gestores e proprietários das empresas da área de saúde a controlarem as suas atividades operacionais, e a interpretar e comunicarem as suas informações de cunho gerencial, monitorando-as em todas as etapas do processo de gestão.

A Controladoria deve atuar nas etapas do processo de gestão, planejamento, execução e controle, criando um eficiente sistema de controle e influenciando em possíveis correções nos planos estabelecidos. Os controles de gestão devem ser criados para atender às necessidades de cunho estratégico e operacional da empresa. Nessa linha de raciocínio, Padoveze (2002, p.25) aponta que:

Basicamente, este apoio centra-se em auxiliar os processos decisórios dos gestores por meio de sugestões, além da elaboração de modelos de informação e mensuração, adequados às diversas necessidades de tomada de decisão desses gestores, para todos os principais eventos econômicos. Consideram-se todos os níveis de atuação na hierarquia da empresa. Assim, podemos ter modelos tanto para decisões de caráter estratégico como modelos de cunho puramente transacional para as necessidades de execução das atividades operacionais.

Assim, para que a empresa tenha condições de fornecer informações necessárias aos gestores, caberá à controladoria gerenciar o banco de dados da empresa. Adicionalmente, deve desenvolver modelos de mensuração e informação dos fatos administrativos ocorridos, bem como buscar uma arquitetura do sistema de informações gerenciais de acordo com o tamanho e a missão do empreendimento, procurando eliminar as deficiências das informações geradas.

Segundo Siqueira e Soltelinho (2001, p.43), a maioria dos problemas de gestão nas empresas ocorre devido aos:

péssimos sistemas de informações gerenciais, quanto existem; falta de comunicação; trabalhadores desmotivados ou desempenhando funções indevidas; inexistência da área de recursos humanos; manutenção da imagem do dono da empresa e, por último, falta de profissionalização da gestão.

Esses problemas e a complexidade das operações nas empresas vêm contribuindo para o desenvolvimento da controladoria em empresas de grande, médio ou de pequeno porte. Uma organização empresarial, independentemente do seu tamanho ou ramo de atividade, deve ter controles operacionais para salvaguardar seus ativos. Cabe à controladoria criar a estrutura desses controles, de acordo com as necessidades, cultura e missão da empresa.

Esta dissertação pretende mostrar que controladoria apresenta as características necessárias para monitorar a alta administração nas suas decisões empresariais. As empresas da área de saúde estão buscando especialistas que entendem de contabilidade, administração, informática, e outros conhecimentos, para uma administração mais eficiente e eficaz. Tal profissional tem a incumbência de assessorar os médicos nas etapas do processo de gestão e tomada de decisões.

Também, pretende contribuir de forma especial para melhorar a compreensão da comunidade acadêmica e médica quanto à importância da controladoria no acompanhamento dos processos de planejamento e controle operacional nas empresas da área da saúde, utilizando como método de pesquisa o estudo de caso de um centro de cardiologia e radiologia intervencionista de um hospital.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Oliveira (2001, p.118) menciona que “pesquisar significa planejar cuidadosamente uma investigação de acordo com as normas da Metodologia Científica, tanto em termos de forma como de conteúdo.” Cita também que “nas pesquisas, em geral, nunca se utilizam apenas um método e uma técnica e nem somente aqueles que se conhecem, mas todos os que forem necessários ou apropriados para determinado caso.”

A realização desta pesquisa não buscou somente resposta ao problema definido, mas também a aquisição de novos conhecimentos e descobertas a seu respeito. Não foi utilizada uma única técnica para chegar às conclusões, mas um conjunto de métodos baseados na metodologia científica.

Segundo Fernandes (1999, p.152), cada ciência utiliza “métodos específicos para ser estudada, cabendo ao pesquisador, mediante os conhecimentos inerentes à área de estudo em que se insere a ciência questionada, definir o método ou os métodos a serem seguidos na realização da pesquisa.” Esta dissertação utilizou-se do método indutivo, pela sua característica de observação dos fatos, e procurou estabelecer as leis e regulamentações do objeto de estudo.

Para Andrade (2001, p.131), o método indutivo caracteriza-se como: “a cadeia de raciocínio que estabelece conexão ascendente, do particular para o geral. Neste caso, as constatações particulares é que levam às teorias e às leis gerais”. Esse método parte da observação dos fatos para chegar ao estabelecimento das leis que os regem.

Quanto à abordagem do problema, utilizou-se a qualitativa. Oliveira (2001, p.117)

explica que:

As pesquisas que se utilizam de abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

O estudo caracterizou-se também como pesquisa exploratória, que tem como característica a flexibilidade, a criatividade e o contato direto com as pessoas vinculadas ao objeto de pesquisa. Silva e Menezes (2001, p.21) citam que a pesquisa exploratória apresenta características próprias, uma vez que:

Visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudo de caso.

Também foi utilizado o estudo de caso em uma organização da área da saúde. Fernandes (1999, p.209) relata que “o estudo de caso detalha um problema específico de um empreendimento empresarial e constitui uma forma ágil e com baixos custos, por utilizar um ou dois pesquisadores que são auxiliados por um grupo da própria empresa”. Esse método permite um conhecimento amplo e detalhado do fato.

Segundo a argumentação de Gil (1994, p.79), o método do estudo de caso apresenta vantagens significativas, uma vez que:

A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado tipo ideal.

Para o desenvolvimento do estudo de caso, também é necessária a pesquisa bibliográfica, que Fachin (1980, p.102) retrata como:

Conjunto de conhecimentos reunidos nas obras tendo como base fundamental conduzir o leitor a determinado assunto e à produção, coleção, armazenamento, reprodução, utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.

Nesse sentido, a pesquisa foi realizada a partir de materiais publicados em livros, revistas, dicionários especializados, teses, dissertações e Internet. Teve como finalidade conhecer as diversas contribuições científicas sobre um determinado assunto. Os pesquisadores, de um modo geral, realizam esse tipo de pesquisa no seu dia-a-dia como forma de atualização dos seus conhecimentos.

O estudo de caso foi realizado numa empresa da área da saúde. Para a obtenção dos dados empíricos, foram realizadas várias entrevistas com a gerente administrativa do Centro

de Cardiologia e Radiologia Intervencionista, importantes para realizar o levantamento intensivo dos problemas e buscar respostas à pergunta da pesquisa.

Para Lakatos e Marconi (1989, p.107), a técnica de entrevista “é uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária (...)” Por sua vez, a entrevista não estruturada é caracterizada como um técnica informal, cujo objetivo básico é a coleta de dados.

Também recorreu-se à pesquisa participante. Para Silva e Menezes (2001, p.22), a pesquisa participante se “desenvolve a partir da interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas.” Geralmente, é utilizada para complementar os métodos de coleta de dados. Nesse sentido, foram analisados os documentos da organização, como: relatórios anuais e de demanda de clientes, contas a pagar e a receber, faturamento diário e mensal, livros contábeis e outros.

Após a coleta dos dados, realizaram-se análises e interpretações da atual política de gestão, bem como do sistema de informações e controle de gestão operacional do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista. A partir desta análise, elaborou-se um modelo de configuração da controladoria e do sistema de informações para a organização, no sentido de dar suporte à sua gestão operacional.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho encontra-se organizado em seis capítulos, distribuídos de maneira a facilitar o seu entendimento. Assim, o primeiro capítulo aborda o tema e o problema da pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa e a metodologia utilizada.

O capítulo dois aborda os conceitos de sistema organizacional, organização como processo, processo de gestão e sistema de informações gerenciais. Descreve e conceitua o planejamento estratégico, operacional e o controle, destacando as suas particularidades, características e relacionamentos. Destaca a importância dos sistemas de informações para a gestão, apresenta suas características básicas e também as peculiaridades dos relatórios utilizados pela empresas, tanto os exigidos pela legislação quanto os gerenciais.

A evolução da contabilidade e sua contribuição para controladoria são relatadas no capítulo 3, que aborda detalhadamente a origem, os conceitos, finalidades e responsabilidades da controladoria. Menciona o papel da controladoria no sistema de informações contábeis-gerenciais de uma empresa e os relatórios necessários para os gestores no processo de tomada

de decisões.

A descrição da empresa, das suas atividades operacionais e os seus controles de gestão operacional disponibilizados são relatados no capítulo 4. Discrimina os controle operacionais não-monetários, os recursos tecnológicos e os relatórios existentes para o desenvolvimento das atividades operacionais. Relata qual é o papel da contabilidade e como são utilizadas as suas informações pelos gestores da empresa.

O capítulo cinco trata de uma proposta de configuração da controladoria e do sistema de informações em uma empresa de hemodinâmica. Destaca o modelo organizacional, responsabilidade, níveis de autonomia da controladoria, bem como o seu posicionamento no organograma da empresa.

No mesmo capítulo apresenta-se a configuração do sistema de informações e o acompanhamento dos processos da empresa, utilizando como exemplo três processos: compras, contas a receber, contas a pagar e controladoria. Descreve o sistema de controle de gestão operacional proposto, relatando sobre o planejamento e o controle de gestão operacional do patrimônio e a utilização de alguns relatórios gerenciais e contábeis para acompanhar as rotinas das atividades desenvolvidas na empresa.

Por fim, são apresentadas as conclusões do estudo realizado e as recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

3 CONTROLADORIA NO SUPORTE AO PROCESSO DE GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES

Este capítulo discute a importância da controladoria como suporte ao processo de geração de informações para os gestores nas suas decisões empresariais. Inicia-se com a evolução e a contribuição da contabilidade para o seu surgimento, relatando a sua origem, seu significado, suas funções e seu papel no processo de gestão.

Na seqüência, são abordadas a relação da controlaria com os sistema de controle operacional e a sua responsabilidade no sistema de informações, que geram os relatórios contábeis-gerenciais utilizados para acompanhar as atividades operacionais da organização.

O papel da controladoria na estrutura organizacional é o de participar e acompanhar as etapas do processo de gestão, planejamento, execução e controle, monitorando e dando suporte aos gestores com informações objetivas e oportunas às decisões empresariais.

Para identificar a contribuição da contabilidade para a controladoria, faz-se necessário conhecer a sua evolução até os dias atuais.

3.1 EVOLUÇÃO E CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE PARA A CONTROLADORIA

A contabilidade nasceu a partir do momento em que o homem teve a necessidade de controlar as suas conquistas, como a caça, a pesca, os rebanhos e outros bens. Iudícibus e Marion (1997) relatam que esse controles/registros eram feitos de forma rudimentar, antes mesmo de surgir a escrita. Nesse período, as operações eram realizadas sem um denominador comum monetário, pois não existia a moeda, as operações do proprietário eram misturadas às do seu negócio e as informações contábeis eram confidenciais - somente o proprietário tinha acesso a elas. E havia uma grande preocupação com a propriedade e com a riqueza.

A partir do momento em que as operações comerciais e sociais foram se desenvolvendo, a contabilidade foi evoluindo e adequando-se às novas situações que surgiam. Assim, fez-se presente nas organizações para registrar e analisar as informações produzidas pelo sistema contábil como um instrumento fundamental para auxiliar os proprietários e gestores com informações contábeis-gerenciais.

No entanto, foi na Itália, durante o século XIII, que a contabilidade passou por grande

desenvolvimento. Sua primeira divulgação deu-se na metade do século XV, com a obra de Frei Luca Pacciolo denominada *Summa de Arithmetica Geometria, Proportiono e Proportionalita*.

Com a revolução industrial, o método contábil evoluiu consideravelmente, com problemas e objetivos diferentes dos existentes na escola italiana. Essa mudança representou a decadência desta escola e a ascensão da escola inglesa no século XVII.

O surgimento das *corporations*, o desenvolvimento do mercado de capitais e da economia dos Estados Unidos contribuíram para o avanço das práticas e teorias contábeis norte-americanas, influenciadas pela escola inglesa principalmente no campo de auditoria. A contabilidade passou a se preocupar com o usuário da informação contábil, gerando relatórios para as suas necessidades, tornando-se útil para as tomadas de decisões.

Para Consenza (2001, p.45), a história da contabilidade se confunde com a evolução social da humanidade, por estar ligada ao surgimento das necessidades de controlar as propriedades e os domínios de posses individuais ou de grupos. A história da contabilidade é dividida em quatro etapas, apresentadas na figura 10.

Etapa / Período	Características
Empirismo 30.000 a. C. até 1202 d.C.	Baseia-se na intuição, no bom senso e na criatividade, decorrentes de dons inatos. Objetivo principal é responder ao conceito de propriedade. Controle patrimonial. Ênfase nos inventários físicos. Ábacos e escolas de formação profissional. A qualidade é determinada, especialmente, pelo controle quantitativo do patrimônio.
Cientificismo 1202-1950	Baseia-se na busca desenfreada da melhoria dos métodos, técnicas e processos. Responde às necessidades empresariais. Controle da eficiência e da produtividade. Ênfase nos meios. Teorias e manuais de contabilidade. A qualidade é determinada, especialmente, pelo alcance do maior nível de produtividade.
Racionalismo 1951-1970	Baseia-se na busca de procedimentos voltados para a melhoria da forma de evidenciar os fatos patrimoniais. Responde à necessidade de informações úteis. Controle da eficácia e o objetivo. Ênfase nos fins. Demonstrações e relatórios contábeis. A qualidade é determinada, especialmente, pela capacidade de evidenciar a informação contábil e produtividade.
Contingencialismo Desde 1971	Baseia-se na satisfação das demandas presentes e futuras do empreendimento. Responde às necessidades estratégicas. Controle da efetividade e da adequabilidade. Ênfase na estratégia competitiva. Sistema de gestão e capacitação tecnológica. A qualidade é determinada, especialmente, pela competitividade do empreendimento.

Figura 10: Visão geral das gerações contábeis

Fonte: Consenza (2001, p.53)

A contabilidade empirista baseia-se na necessidade do homem de controlar e registrar suas conquistas. Feita de forma rudimentar, utiliza-se do bom senso, da criatividade e preocupa-se em controlar quantitativamente e qualitativamente o patrimônio. Na sua segunda fase, a contabilidade verifica as causas e efeitos das variações do patrimônio, surgindo técnicas, máquinas apropriadas ao registro das operações contábeis, livros próprios para a escrituração e a divulgação do método das partidas dobradas. Várias normas são estabelecidas nesse período, visando a agilizar as informações contábeis, facilitando a avaliação do desempenho dos gestores.

Na terceira etapa, a escola americana tem grande representatividade, pois influencia na forma de padronização das demonstrações contábeis, visando a facilitar as leituras das suas informações aos usuários. A contabilidade assume uma postura pragmática, vista como um instrumento de controle econômico-financeiro. A última etapa, a do Contingencialismo, retrata a influência das variáveis ambientais e tecnológicas sobre os processos das organizações. Assim, a contabilidade passa a ter uma visão de futuro, procurando solucionar os problemas do dia-a-dia da empresa, utilizando computadores e sistemas integrados de gestão.

A contabilidade tem sua teoria enraizada em três pilares, a saber: teoria das decisões, da mensuração e da informação. Para Glautier é (1977, p.30-38), a primeira relaciona-se à sua capacidade de explicar como as decisões ocorrem ou como elas deveriam ser feitas, preocupando-se fundamentalmente com as questões referentes às soluções de problemas e tomada de decisões, atendendo às necessidades dos gestores.

Já a teoria da mensuração refere-se aos procedimentos usados pela contabilidade para medir e quantificar os dados e as informações operacionais e gerenciais do passado, presente e futuro. Tal mensuração ocorre utilizando uma unidade monetária para comparar e analisar os resultados realizados com os planejados.

A teoria da informação analisa o custo-benefício que as informações trarão para os gestores de uma organização em seu processo de tomada de decisões.

Observa-se, então, que a contabilidade nasceu para auxiliar e dar suporte aos gestores em todos os processos empresariais. Com sua evolução, ela deixa de se preocupar somente com os resultados econômicos e passa a participar do processo de gestão com informações oportunas e objetivas.

No entanto, é função da contabilidade atender aos seus dois tipos de usuários: os internos e os externos. Os primeiros representam um grupo restrito, formado pelos proprietários, presidente, diretores e gerentes; o externo é composto por investidores, governos, banqueiros, entre outros. Com isso, gera relatórios a serem utilizados no processo decisório, não se res-

tringindo somente aos usuários internos mas estendendo-se também a outros interessados, conforme mostra a Figura 11.

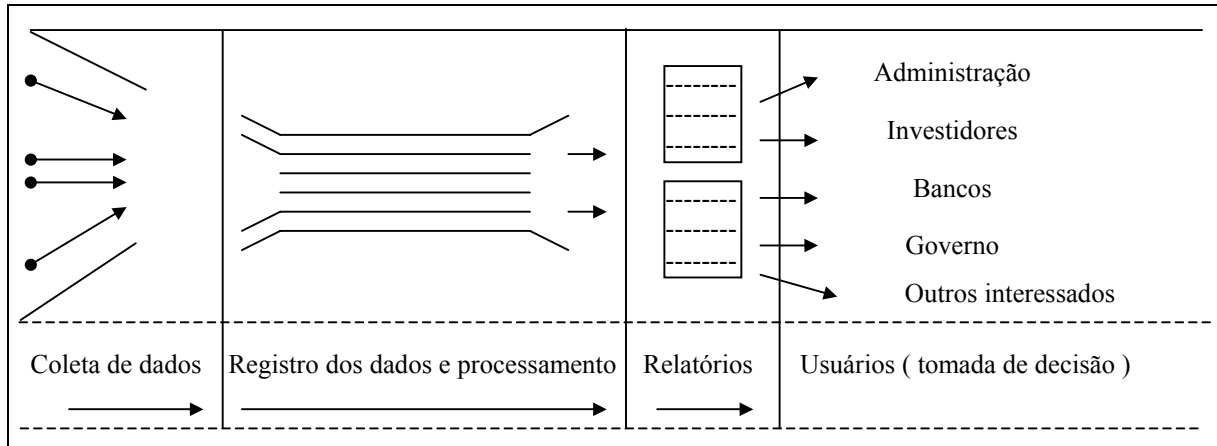


Figura 11: Área de atuação da contabilidade

Fonte: Marion (1998, p.29)

Observa-se que a contabilidade coleta dados através de operações desenvolvidas pela empresa, como compra, venda, pagamentos e recebimentos. Após a entrada, os dados são registrados e processados no sistema de informação contábil, utilizando técnicas de escrituração. Geram informações em forma de relatórios, que são utilizados pelos usuários externos e internos; cada relatório é processado para atender às necessidades e às particularidades de cada tipo de usuário.

Os usuários internos são representados pelos administradores que o utilizam para análise de ambiente, de mercado, orçamento, indicadores de desempenho e posição patrimonial, econômica e financeira da empresa, agilizando o processo de tomadas de decisões. Os usuários externos são representados pelos:

- a) investidores – é através dos relatórios contábeis que verificam a situação econômico-financeira das empresas;
- b) fornecedores de bens e serviços de créditos – que usam os relatórios para avaliar a capacidade de pagamento;
- c) bancos – que os utilizam para liberar empréstimos, limites de crédito;
- d) governo – que os utilizam para arrecadar e colher dados estatísticos; e
- e) sindicatos – que utilizam os relatórios para verificar e determinar a produtividade dos setores.

O objetivo da contabilidade é manter o registro e o controle do patrimônio de uma empresa e das suas variações. Gera informações que são repassadas aos usuários internos e

externos, para que tenham conhecimento da situação patrimonial, econômica e financeira de um dado período.

Para atender às necessidades dos usuários internos e externos, a contabilidade geral é dividida em três segmentos distintos e inter-relacionados, mostrados na Figura 12.

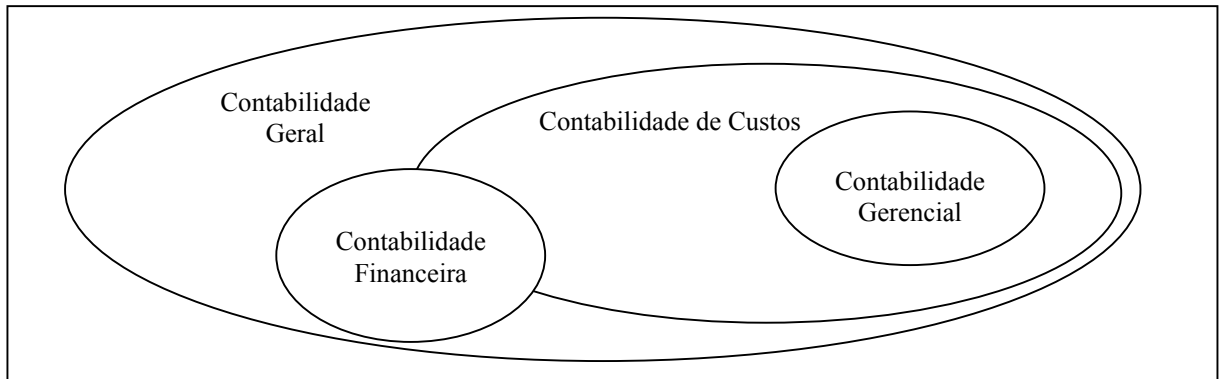


Figura 12: Segmentos da contabilidade geral

Fonte: Falk (2001, p.18)

A contabilidade geral é a básica para todas as organizações, fornecendo informações para todos os usuários, bem como as exigidas por leis comerciais, tributárias e societárias. A contabilidade de custo é uma espécie de gênero contábil geral, pois registra o cálculo dos custos relativos à comercialização e à produção de bens e serviços.

Já a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial são inter-relacionadas com a contabilidade geral e a contabilidade de custos. A diferença consiste em que a contabilidade financeira gera relatórios externos com informações padronizadas e a contabilidade gerencial confecciona relatórios para atender aos usuários internos, com informações voltadas para as tomadas de decisões.

A contabilidade financeira fornece informações para pessoas externas à organização, ligada aos princípios fundamentais da contabilidade, determinações fiscais e societárias. A contabilidade gerencial é utilizada internamente, fornecendo informações aos administradores para a tomada de decisões, utilizada na elaboração do planejamento, controle e avaliação de desempenho.

A contabilidade de custos utiliza-se tanto da contabilidade gerencial quanto da financeira para o registro de suas operações, vinculada à produção de serviços ou produtos.

A partir do momento em que se iniciaram o desenvolvimento e o conhecimento da contabilidade, conforme evidenciado, ela passou a ser vista como um instrumento necessário para os gestores no seu processo de tomadas de decisões, com informações tempestivas em

relatórios claros e objetivos.

A sua importância para as organizações está na sua função, isto é, coletar, processar, interpretar e comunicar informações aos diversos usuários. Tal requer profissional contábil que seja dinâmico, inteirado de todos os acontecimentos da empresa, desde o planejamento até o controle, e capaz de interpretar e comunicar as informações aos gestores.

Surge, então, a nova função da contabilidade, a controladoria. Tal função responsabiliza-se pelo sistema de informações contábeis, pelo sistema de informações da empresa, pela elaboração e interpretação dos relatórios, avaliação e assessoramento das rotinas de trabalho dos gestores, participação na elaboração do planejamento estratégico e operacional da organização.

3.1.1 Origem da controladoria

A controladoria iniciou-se com um profissional denominado *controller*. Del Valle et. al. (*apud* ARAGAKI, 2002, p.1) expõem que:

Os títulos de *controller* como o tesoureiro tiveram sua origem no governo, na Inglaterra. No século XV o título foi usado em vários cargos da *English Royal Household*, como o *comptroller* das contas na repartição *Lord Chamberlain*. O *Continental Congress* nomeou um *comptroller* em 1778; o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de *comptroller* em 1789; a função foi sendo estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. O título e função do *comptroller* foram estendidos para corporações de negócio através das estradas de ferro, nos Estados Unidos.

Portanto, a controladoria iniciou-se na Inglaterra e foi na área pública que se deu o marco do seu desenvolvimento. Em seguida, alastrou-se para os Estados Unidos, através das estradas de ferro, do surgimento dos conglomerados comerciais e da participação de inúmeros acionistas em operações financeiras, atingindo a iniciativa privada.

A palavra *controller* não existe no nosso dicionário. Horngren (1985, p.9) registra que “o termo *controller* (às vezes escrito com p, *comptroller*, derivado do francês, *compte*, quer dizer conta) significa o principal executivo da área de contabilidade administrativa”.

Essa palavra vem sendo incluída na área comercial e empresarial através da influência dos Estados Unidos, Inglaterra e outros países. Tung (1973, p.77) diz:

As palavras *controller* e *comptroller* eram utilizadas, inicialmente, nesses respectivos países, para designar o executivo que tinha a tarefa de controlar ou verificar as contas. Com a evolução industrial e comercial, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude das funções do *controller*.

Do exposto, observa-se que o significado da palavra *controller* tinha dimensões ínfimas. Hoje o profissional dessa função é visto em amplitude, responsabilizando-se pela conta-

bilidade gerencial, pelo sistema de informações gerenciais, pelo orçamento e avaliação das informações geradas pela contabilidade para os gestores tomarem decisões corretas.

Os primeiros *controllers* foram profissionais da área contábil ou financeira. Kanitz (1977, p.5-6) aponta vários motivos dessa escolha:

- ✓ ☐ os contadores gerais e os administradores financeiros possuem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa, o que os tornam capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais;
- ✓ ☐ a controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Portanto, nada mais lógico do que escolher para cargo de controlador uma pessoa que já está ligada à presidência, como acontece com os contadores e os administradores financeiros;
- ✓ ☐ as informações que chegam ao controlador são, predominantemente, de natureza quantitativa, e esses profissionais já estão familiarizados com os números.

Esses profissionais têm conhecimento de todas as operações realizadas pela empresa, sendo capazes de formar pensamentos e idealizar idéias e sugestões. Com isso, é de se notar que os *controllers* são capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Daí a importância de atribuir-lhes cargos que se localizam logo abaixo do ápice da hierarquia, ou seja, logo abaixo da Presidência.

De acordo com Del Valle et al. (*apud* ARAGAKI, 2002), o papel do *controller* foi ampliado em 1931, com a criação do *Controller Institute of America*, uma organização voltada para elevar a classe e os padrões da controladoria. Na atualidade, o instituto mudou do nome para *Financial Executives Institute*.

No Brasil, foi na década de 60 que as empresas aumentaram a procura por profissionais de controladoria. Segundo Siqueira e Soltelinho (2001, p.69), tal aumento ocorreu devido a três razões:

- ✓ ☐ a instalação de empresas estrangeiras, notadamente norte-americanas, trouxe ou arraigou a cultura da utilização da área de controladoria para o solo brasileiro;
- ✓ ☐ a maior penetração de empresas multinacionais acirrou a competição, forçando as empresas aqui instaladas, principalmente as nacionais, a se reestruturar;
- ✓ ☐ com o crescimento econômico as empresas ganharam porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização.

A contabilidade se desenvolveu na iniciativa privada, com a chegada das multinacionais e com o crescimento econômico das empresas aqui instaladas, necessitando, com isso, de maior controle e acompanhamento das suas atividades desenvolvidas. Fez com que os presidentes das empresas delegassem poderes a um profissional para acompanhar, controlar e prestar contas de todas as movimentações ocorridas na organização.

Portanto, o profissional que desenvolve as atividades da controladoria vem se destacando cada vez mais como peça-chave para interpretar e comunicar dados e informações, no sentido de assessorar os gestores, com elevado envolvimento no processo decisório.

A controladoria não se responsabiliza somente pelo sistema contábil, mas deve ter um espaço mais amplo dentro da empresa, conhecendo os processos de todas as áreas e o sistema de informação gerencial formado por dados e informações necessárias às tomadas de decisões. Assim, pode-se visualizar a controladoria como uma função da contabilidade que recebe influências de outras ciências, como a administração e a economia. A seguir é apresentado o significado da controladoria numa organização.

3.1.2 Significado de controladoria

A controladoria é visualizada sob dois enfoques: ramo de conhecimento ou unidade administrativa. Mosiman e Fisch (1999, p.89) diferenciam esses dois enfoques:

- a) Como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
- b) Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

A controladoria como unidade administrativa coordena e participa do processo de planejamento global, de modo a atingir os objetivos propostos e garantir a eficácia da empresa. Já como ramo do conhecimento, deve estar presente e participar das três etapas do processo de gestão. A influência da controladoria implica a melhoria nos sistemas gerenciais, aumentando o desempenho dos gestores e a eficácia e a eficiência dos resultados das unidades.

Segundo Mosiman e Fisch (1999), não são todas as empresas que apresentam um órgão designado a executar as funções da controladoria. A ausência deste será suprida por um gestor que tenha uma visão generalista.

A missão da controladoria é buscar a otimização dos resultados e a continuidade da organização. Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.373) destacam que a filosofia de atuação da controladoria atende à:

- ✓ ☐ Coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- ✓ ☐ Participação ativa do processo de planejamento;
- ✓ ☐ Interação e apoio às áreas operacionais;
- ✓ ☐ Indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- ✓ ☐ Credibilidade, persuasão e motivação.

A controladoria pode ser entendida como um sistema aberto e dinâmico que interage constantemente com o ambiente organizacional. Tal interação ocorre por meio de estratégias e planos a serem atingidos através das propostas dos orçamentos e pelo cumprimento dos controles definidos juntamente com os gestores.

O profissional da controladoria não tem autonomia para decidir isoladamente. O seu papel é manter os administradores informados quanto à situação econômica e financeira, aos controles e desempenhos, ao cumprimento da missão, objetivos e metas estabelecidos pelos gestores.

Assim, a controladoria é a área responsável para medir possibilidades para a empresa, elaborar políticas, disseminar atividades, elaborar orçamentos, estabelecer padrões de controle, estruturar um sistema de informação para atender às necessidades operacionais e gerenciais. Tal sistema deve ter como finalidade gerar relatórios necessários aos diversos processos de decisão e controle e facilitar o desenvolvimento das atividades operacionais e as tomadas de decisões.

Com estes comentários acerca do significado da controladoria, observa-se que ela é responsável por todo o processamento de informações contábeis-gerenciais da organização necessárias ao processo de gestão.

3.2 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

A controladoria não está relacionada somente aos sistemas contábeis, mas deve fazer parte de todo o processo de gestão, desde o planejamento até o controle, fornecendo informações necessárias para o cumprimento da missão, otimização dos resultados e continuidade da organização.

No processo de gestão, conforme Peres Júnior, Pestana e Franco (1997, p.37), a controladoria tem as seguintes funções:

No planejamento estratégico, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises.

No controle, cabe ao *controller* exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

Verifica-se que a controladoria tem como função básica assessorar a administração. Nesse sentido, deve representar uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica. No entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico.

Portanto, os gestores devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, operacional, financeira e patrimonial de suas respectivas áreas, cabendo ao *controller* interpretar,

comunicar e assessorar as tomadas de decisões.

O planejamento e o controle são processos integrados que afetam todos os aspectos das atividades operacionais de uma organização. Mosimann e Fisch (1999, p.118) mencionam os princípios que devem nortear a atuação da controladoria no planejamento da empresa, seja como unidade administrativa ou como ramo do conhecimento:

- ✓ ☐ Viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;
- ✓ ☐ Objetividade: os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;
- ✓ ☐ Imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e
- ✓ ☐ Visão generalista: conhecimento do impacto, em termos econômicos, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa.

Esses princípios são a peça-chave no planejamento da empresa, pois, na sua base, a controladoria norteia sua ação sem se desviar de sua finalidade principal que é a otimização dos resultados e a continuação da organização.

Para que a controladoria tenha sucesso no desenvolvimento do seu papel dentro de cada fase do processo de gestão, é preciso que faça primeiro um planejamento das suas próprias atividades. Em seguida, o *controller* auxiliará no planejamento da empresa, tendo como propósito fazer com que a organização atinja seus objetivos através do uso da informação.

A controladoria responsabiliza-se pela execução e coordenação do que foi estabelecido junto aos gestores, assessorando e promovendo ações e tomadas de decisões para controlar e motivar as áreas que estão sob sua responsabilidade e acompanhar os gestores na elaboração dos planos e definições de padrões.

Nessa perspectiva, Kanitz (1977) cita as funções da controladoria de suporte ao processo de gestão, que podem ser resumidas em:

- a) Informação: capacidade de conhecer todos os sistemas e subsistemas que compõem os processos da organização, do contábil ao financeiro;
- b) Motivação: capacidade de prever o efeito de novos sistemas de controle sobre os comportamentos dos funcionários, podendo motivá-los ou desanimá-los;
- c) Coordenação: centraliza todas as informações e com isso é capaz de detectar eventuais inconsistências dentro da empresa, assessorando a direção e sugerindo soluções;
- d) Avaliação: interpreta e avalia os fatos, identifica quais são os pontos que precisam ser corrigidos;
- e) Planejamento: determina se os planos e os objetivos são consistentes, viáveis, aceitáveis e coordenados;

- f) Acompanhamento: acompanha a evolução dos planos traçados e interfere nos mesmos caso estejam com falhas.

Dessa forma, a controladoria tem como missão otimizar os resultados econômicos, operacionais, financeiros e patrimoniais da empresa, para garantir sua continuidade, participar com idéias satisfatórias e responsabilizar-se pelas etapas do processo de gestão da empresa como um todo.

Para desenvolver suas funções, o *controller* deve ater-se às seguintes atividades, conforme apresentado por Roehl-Anderson e Bragg (*apud* BEUREN, 2002):

- a) fornecer informações – deve ter iniciativa, ser flexível, receptivo, acessível e fornecer dados necessários aos gestores para serem analisados e interpretados;
- b) entender operações – deve entender das operações da empresa, fornecendo informações através de relatórios aos gestores de diversas áreas para solucionar os seus problemas. Deve analisar e fazer recomendações para os problemas operacionais;
- c) comunicar claramente – deve utilizar-se de uma linguagem clara e simples, para atender aos propósitos dos gestores, gerar, analisar e interpretar as informações para agilizar as tarefas;
- d) analisar informação – deve ser capaz de analisar e interpretar fatos e dados estatísticos e relacioná-los às atividades da empresa e criar tendências;
- e) fornecer projeções – deve ser capaz de construir cenários para o futuro, mas deve ter a sensibilidade de considerar as possíveis mudanças no ambiente;
- f) fornecer informação tempestiva – deve fornecer informações claras, objetivas e em tempo hábil;
- g) acompanhar problemas – deve monitorar e acompanhar todos os problemas até que ações corretivas sejam aplicadas;
- h) ganhar confiança – deve fornecer informações precisas e objetivas. Assim os gestores o procurarão para auxiliá-los;
- i) ser justo e imparcial – o *controller* deve mensurar a integridade de todas as informações geradas na empresa independentemente da área ou da função do gestor ou dos funcionários, relatando todos os fatos relevantes à cúpula da administração;
- j) fornecer informação de custo eficaz – deve avaliar o custo-benefício da informação para os gestores.

Essas atividades são fundamentais para um profissional desempenhar suas funções na controladoria, pois, no desenvolvimento do trabalho, é importante que ele se atenha a cada um

desses itens, uma vez que a controladoria tem atribuições específicas que implicam em comportamento proativo, responsabiliza-se por auxiliar os gestores nas tomadas de decisões com informações claras e oportunas e que influenciam no desempenho do negócio.

A controladoria utiliza vários ensinamentos contábeis, administrativos e econômicos que interagem entre si e com outras ciências, como direito, psicologia, sociologia, matemática, estatística e outras, para assessorar o processo decisório dos gestores, agilizar e interpretar dados e informações para auxiliar os gestores e demais usuários que necessitam das suas informações para elaborar, acompanhar e analisar o processo de gestão.

Portanto, tem como finalidade garantir informações adequadas ao processo de gestão e à tomada de decisão, utilizando-se de um sistema de informações que atenda às necessidades da empresa e sirvam de suporte para acompanhar os planos estabelecidos pelos gestores .

3.3 A CONTROLADORIA E OS SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO OPERACIONAL

O controle de gestão operacional visa a acompanhar o desenvolvimento das atividades desenvolvidas pelas pessoas numa empresa, verificando se estão sendo realizadas conforme estabelecidas pela administração. Segundo Campiglia e Campiglia (1995, p.11) :

O controle de gestão deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado. Os desvios de rumo, quando ocorrem, precisam ser:

- ✓ ☐ rapidamente detectados;
- ✓ ☐ medidos;
- ✓ ☐ investigados para a identificação de suas causas; e
- ✓ ☐ corrigidos, através de ações eficientes.

A controladoria é responsável pelos instrumentos de controle de gestão operacional, opinando junto aos gestores quanto à delegação de padrões (normas técnicas, performances, desperdícios e execução das atividades) a serem comparados com as operações realizadas, adotando, quando necessário, medidas corretivas e redirecionando os processos para os resultados desejados.

A controladoria tem interesse e é responsável pela eficiência do sistema de controles operacionais. Através dos controles, é possível avaliar os esforços, as informações que dão suporte à tomada de decisão e o alcance dos resultados propostos por parte dos gestores. Moimann e Fisch (1998, p.124-125) citam que tal sistema permite que a controladoria:

- ✓ ☐ Avalie seus esforços no sentido de otimizar se o resultado econômico da empresa está, de fato, atingindo seus objetivos e, portanto, garantindo o cumprimento da sua missão;
- ✓ ☐ Avalie se as informações econômico-financeiras geradas pelo sistema de informações por ela administrado são adequadas às necessidades dos modelos de decisão, em qualidade, quantidade e temporaneidade;
- ✓ ☐ Avalie se sua gestão em coordenar os esforços dos gestores das demais áreas está conduzindo a empresa à eficácia, no que tange aos aspectos econômicos. (...);
- ✓ ☐ Avalie, economicamente, os desvios ocorridos entre o planejado e o realizado de todas as áreas da empresa.

A controladoria procura disponibilizar aos gestores informações com a finalidade de alocar recursos humanos, físicos e financeiros nas divisões de trabalho, como departamentos, subunidades e filiais, para que sejam controlados durante os processos das atividades. A execução das atividades é acompanhada, controlada e analisada para verificar se o que foi estabelecido nos planos está sendo cumprido.

Portanto, cabe à controladoria ajudar a empresa para que os seus processos fiquem sob controle, dar suporte quando os processos estiverem fora dele e contribuir para a busca constante do aprendizado organizacional em todos os níveis hierárquicos da organização.

Segundo Atkinson et al. (2000, p.583-585), existem dois tipos de sistema de controle: por tarefa e por resultado:

Controle por tarefa – é o processo que certifica que uma tarefa está completa da maneira pré-determinada (...)
 Controle por resultado – enfoca a motivação dos funcionários em perseguir os objetivos da empresa. Para o controle dos resultados ser eficiente, a empresa deve declarar seus objetivos claramente e deve comunicar a todos os seus membros, de modo que cada um deles entenda o que é importante e como contribuir para alcançar o sucesso.

Dessa forma, o controle representa uma etapa da processo de gestão, que acompanha e avalia se as atividades estão sendo desempenhadas conforme o planejado. Para que as atividades sejam executadas de maneira satisfatória, faz-se necessária a divulgação da missão e dos objetivos a toda a empresa, pois não se pode prescindir da participação das pessoas no processo, uma vez que elas contribuem para o sucesso da empresa durante o desenvolvimento das suas atividades.

O sistema de controle é um instrumento essencial para a gestão, pois tudo lhe é submetido a partir do momento em que o gestor tem condições de ordenar as suas atividades. Dentro da organização, cada área é responsável direta pelo desempenho da outra. Assim, os controles devem ser confeccionados para atingir os objetivos comuns e garantir a performance da empresa.

A controladoria deve preocupar-se com a eficiência das informações e dos controles, gerando indicadores de desempenhos financeiros e não financeiros para avaliar os controles da organização em um dado momento. Assim, os gestores devem se preocupar tanto com os

desempenhos internos quanto com os externos. Borget (*apud* Wernk e Bornia, 2001, p. 64) relata que “a alta gerência das empresas deve se preocupar não somente com o desempenho interno mas, sobretudo, com as informações externas sobre o ambiente operacional da companhia, porque é ali o lugar da competição mercadológica e da sobrevivência das organizações”.

Os indicadores determinam a necessidade de coletar, medir números e índices das ações realizadas. Representam variáveis relativas aos fatores: receita, qualidade, volume, tempo, custo e inovação.

Na atualidade, os indicadores econômico-financeiros gerados pela contabilidade tradicional não atendem completamente às necessidades dos gestores, pois retratam o passado da organização, focando somente as operações ocorridas internamente. Com isso suas informações devem ser complementadas para que tenham foco no gerenciamento de empregados, clientes, recursos e capacidade, qualidade, produtividade, tempo, aprendizado e outros.

De acordo com Miranda e Silva (2002), os indicadores de desempenho financeiro tradicionais (faturamento, liquidez, endividamento, lucratividade e outros) e os não-financeiros tradicionais (capacidade de produção, tempo de fabricação de um produto, volume de importações e outros) têm suas informações obtidas na contabilidade geral, de custos e no processo orçamentário. Já os não-tradicionais (EVA-*Economic Value Added*, MVA- *Market Value Added*, inovação, valor adicionado e outros) são relacionados a fatores externos, como concorrentes, clientes e fornecedores, podendo ser apresentados de forma qualitativa ou quantitativa.

Cabe à controladoria criar indicadores de desempenho para controlar todas as operações desenvolvidas nos departamentos e subunidades das organizações, monitorando os recursos financeiros, físicos, humanos e tecnológicos dispendidos para objetivos específicos. Miranda e Silva (2002, p.132) destacam seis razões para as organizações investirem em sistemas de medição de desempenho:

- a) controlar as atividades operacionais da empresa;
- b) alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários;
- c) controlar o planejamento;
- d) criar, implantar e conduzir estratégias competitivas;
- e) identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores;
- f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

O desempenho das atividades das organizações pode ser visualizado sob diversos prismas, como na Figura 13, interligado às dimensões de amplitude, natureza, ocorrência e qualidade das atividades.

DIMENSÃO	DESCRIÇÃO
	Dimensão da amplitude das atividades

Desempenho global	É o primeiro e maior conjunto pelo qual podem ser analisadas as atividades. Seu interesse pode ser interno ou externo.
Divisional	Associa-se à geração de certos produtos e serviços específicos, para consumo interno ou externo. Pode desenvolver diversas atividades.
Funcional	Atividades próprias dos cargos ou funções esperados.
Dimensão da natureza das atividades	
Desempenho operacional	É caracterizado por uma atividade ou um conjunto de atividades diretamente relacionadas ao processo de recursos para a geração de produtos ou serviços. Busca atingir determinados níveis (padrões) de eficiência, de utilização de equipamentos, de prazos, de segurança e de qualidade.
Desempenho econômico	É caracterizado pelo aspecto econômico envolvido no desempenho operacional, próprio de toda atividade produtiva, e revela-se por seus resultados econômicos.
Desempenho financeiro	Refere-se aos prazos de pagamento e recebimento dos valores envolvidos nas atividades, como captação e aplicação de recursos financeiros necessários.
Dimensão da ocorrência das atividades	
Desempenho planejado	Refere-se às atividades a serem realizadas pela empresa.
Desemp. em realização	Refere-se às atividades que estão por completar um ciclo de processamento.
Desempenho realizado	É o resultado de um ciclo completo de execução das atividades e que já impactou o estado do sistema, e não aceita correções.
Dimensão da qualidade	
Eficácia	Refere-se à obtenção dos resultados desejados.
Eficiência	Refere-se à relação de recursos consumidos/produtos gerados.

Figura 13: Dimensões do desempenho

Fonte: Adaptado de Pereira (1999, p.195-201)

O *controller* deverá escolher os melhores indicadores para o desenvolvimento do seu trabalho, em observância às necessidades dos gestores e dos empregados que executam as atividades operacionais, bem como de acordo com as características próprias da organização. Miranda e Silva (2002, p.136) mencionam que:

não existe nenhuma receita para escolher os melhores indicadores. Dependendo do objetivo que se quer alcançar, o indicador pode ser financeiro ou não-financeiro, importando, isto sim, demonstrar a realidade que se pretende conhecer com mais transparência. Provavelmente essa exigência aumenta a responsabilidade do profissional, que define os indicadores para avaliação do desempenho empresarial, mas, ao mesmo tempo, abre espaço para o uso da sua criatividade, já que, não existindo empresas iguais, também não existem indicadores que possam ser utilizados com sucesso em mais de uma organização empresarial.

Para que a organização tenha bons controles, de acordo com Beuren, (2002) é necessário avaliar alguns pontos. Primeiro, devem ser orientados para o futuro; segundo, devem estar vinculados aos objetivos estabelecidos; e terceiro, devem avaliar o custo-benefício para que os controles alcancem os objetivos e metas fixados pela organização.

Assim, a controladoria, ao desenhar o sistema de controles de gestão operacional, tem como finalidade medir o desempenho das atividades operacionais. Com isso, deve-se questionar: *Por que medir? O que medir? Como medir?* Segundo Salas e Gomes (1997, p.70-72),

dois elementos básicos devem ser considerados e analisados para responder a tais questionamentos e quando se desenha a estrutura de controle e o processo de controle:

Em primeiro lugar, o desenho das estrutura de controle consiste em determinar para cada unidade dois aspectos fundamentais:

- ✓ ☐ os indicadores de controle que possibilitam o controle por exceção de cada unidade e a mensuração de sua atuação; e
- ✓ ☐ o sistema de informação que permite a mensuração da atuação e o acompanhamento periódico da evolução dos indicadores anteriores (...)

Uma vez definida a estrutura do controle, iniciar-se-á o próprio processo de controle que consiste em:

- ✓ ☐ estabelecimento de objetivos e de planejamento; e
- ✓ ☐ análise e avaliação da atuação de cada unidade.

O índice de desempenho é uma espécie de medida na qual as operações realizadas e as padronizadas são comparadas, buscando a qualidade dos serviços, a eficiência nos processos e o grau de motivação dos funcionários, clientes e fornecedores.

Através de um sistema de controle de gestão operacional, a controladoria poderá monitorar, avaliar e melhorar o desempenho da organização, a fim de atingir os objetivos propostos pelos gestores. Atkinson et al. (2000, p.582) relatam que o processo de manter uma empresa sob controle envolve os cinco passos apresentados na Figura 14, formados pelo planejamento, execução, monitoração, correção e avaliação.

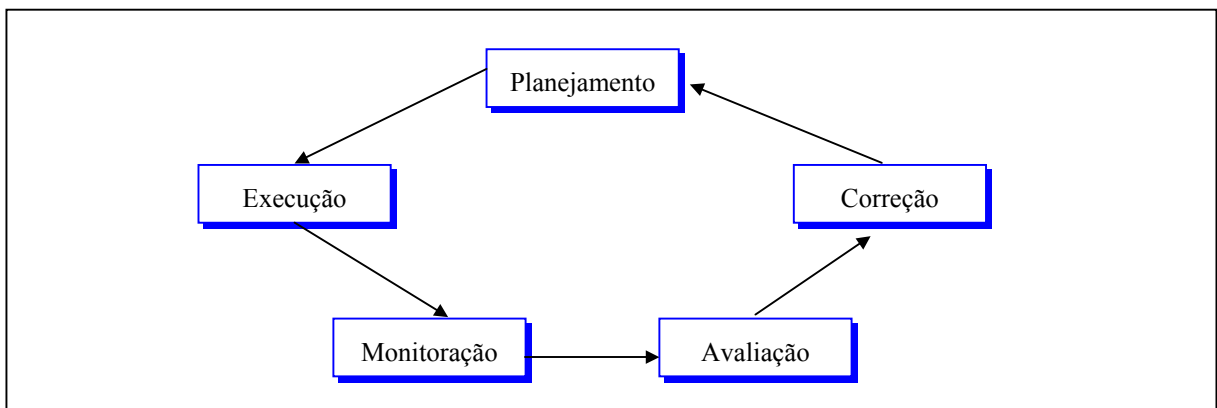


Figura 14: Ciclo do controle

Fonte: Atkinson et al. (2000, p.582)

As etapas no ciclo de controle formam um hexágono perfeito, pois a dependência de uma etapa em relação à sua anterior demonstra um movimento cíclico, que inicia com o planejamento e finaliza com positivas medidas corretivas que são feitas para atingir a missão da organização e as metas estabelecidas no plano.

As diferenças entre os cinco passos do ciclo de controle, conforme Atkinson et al. (2000, p.582), são:

- a) Planejar, que consiste no desenvolvimento dos objetivos primários e secundá-

- rios da empresa e na identificação dos processos que os completam.
- b) Executar, que consiste em implementar o plano.
- c) Monitorar, que consiste em mensurar o nível atual de desempenho do sistema.
- d) Avaliar, que consiste na comparação do nível atual de desempenho do sistema para identificar qualquer variância entre os objetivos do sistema e o desempenho efetivo e decidir sobre as ações corretivas.
- e) Corrigir, que consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para trazer o sistema sob controle.

Observa-se que o controle é uma das funções essenciais para a gestão de um negócio, é um processo de medida de valor que é concluído com a medida corretiva, interferindo assim no planejamento, para que as ações possam ser redirecionadas ao objetivo desejado.

O planejamento é ligado ao controle através de um sistema de mensuração de desempenho, que possibilita verificar se as operações e os resultados estão sendo realizados e obtidos conforme os objetivos propostos. Nesta linha, Atkinson et al. (2000, p.590-591) afirmam:

A avaliação de desempenho propicia um vínculo crítico entre o planejamento, que identifica os objetivos da empresa e desenvolve as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controle, que faz os membros da empresa mantê-la no caminho em direção ao alcance de seus objetivos.

Dessa maneira, a avaliação de desempenho é uma forma de executar o controle de gestão. Os resultados obtidos na avaliação de desempenho servem para acompanhar e avaliar as atividades desenvolvidas pela empresa. Se os resultados forem satisfatórios, mantêm-se os planos conforme o estabelecido, porém, se forem insatisfatórios, serão adotadas medidas corretivas para ajustar e redirecionar as ações.

Os sistemas de controle operacional e de avaliação de desempenho apresentam três papéis básicos na gestão empresarial, relacionados com os objetivos primários e secundários. Os objetivos primários referem-se às expectativas dos proprietários sobre as operações da empresa; os secundários são as expectativas de dar e receber dos seus clientes, fornecedores, funcionários, comunidade, atreladas ao objetivo primário.

Assim, a controladoria é responsável pela criação, acompanhamento e manutenção do sistema de controles operacionais nas organizações, interagindo com o planejamento e a execução através de avaliação de desempenho. Tal sistema precisa estar integrado ao sistema de informações, que deve ser desenvolvido de acordo com o modelo do sistema de controle de gestão operacional requerido pelos gestores e seus subordinados, a fim de gerar os relatórios contábeis-gerenciais que passam a dar suporte ao processo de gestão da empresa.

3.4 A RESPONSABILIDADE DA CONTROLADORIA NO SISTEMA DE INFORMAÇÕES

Segundo Almeida et al.(1999, p.376-378), a controladoria deve desempenhar a função

de gerir os sistemas de informações, definindo a base de dados necessária aos gestores para a execução de suas atividades, além de padronizar e harmonizar todas as informações contábeis-gerenciais.

Os sistemas de informações gerenciais têm como papel viabilizar o processo de gestão, conforme mostra-se na Figura 15:

Processo de gestão	Sistemas de informações
Planejamento estratégico	Sistema de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento operacional	Sistema de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário) Sistema de orçamentos gerenciais
Pré-planejamento Planejamento de longo, médio e curto prazo	
Execução	Sistema de padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado ao sistema de orçamento)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenho e de resultados.

Figura 15: Processo de gestão e sistemas de informações

Fonte: Almeida et al. (1999, p.379)

Observa-se que os sistemas de informações gerenciais apresentam em sua estrutura sistemas de simulações, para prever os reflexos das alterações ambientais sobre os resultados estimados e também dos sistemas de padrões que permitem acompanhar o desempenho das atividades desenvolvidas. Esses sistemas procuram interagir as informações do ambiente externo e do ambiente interno, ligando as informações de uma área com a de toda a empresa, contribuindo com a elaboração do processo de gestão.

Continuando, os mesmos autores relatam que o sistema de informações gerenciais utiliza as seguintes ações para viabilizar as informações para os gestores:

- ✓ ☐ induzir os gestores à decisão correta;
- ✓ ☐ apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas;
- ✓ ☐ refletir o físico-operacional;
- ✓ ☐ permitir a avaliação de resultado dos produtos e serviços;
- ✓ ☐ permitir a avaliação de desempenho.

Portanto, os sistemas de informações gerenciais têm como função fornecer informações aos gestores, para que haja programação das atividades a serem desenvolvidas pela organização e assim obter um melhor controle das mesmas e dos resultados da organização.

O *controller* é o gestor das informações de uma empresa, responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações. Capacita os gestores a planejarem e a controlarem as atividades da organização. Mosimann e Fisch (1999, p.127)

relatam que o *controller* deve ter algumas atuações em relação ao sistema de informações, devido às alterações sofridas pelos eventos ambientais e operacionais:

- ✓ ☐ Identificar os eventos que ocorrem na empresa;
- ✓ ☐ Identificar as decisões que são tomadas na empresa;
- ✓ ☐ Identificar os modelos de decisões dos gestores e participar da elaboração dos modelos de decisão do sistema de informações;
- ✓ ☐ Identificar as informações que são necessárias para suprir os modelos de decisão, onde, e como buscá-las;
- ✓ ☐ Identificar os modelos de mensuração e participar de sua elaboração; e
- ✓ ☐ Elaborar o modelo de comunicação ou informação.

Cabe ao *controller*, como representante da controladoria em uma organização, saber identificar os acontecimentos do meio ambiente e quais são os reflexos dos mesmos nas operações da empresa, e apresentar de maneira clara e resumida as informações necessárias para suprir os gestores em seu processo decisório.

Assim, a controladoria pode estar inserida no contexto organizacional como órgão de linha ou de *staff*, ou como unidade administrativa. Iniciará seu trabalho pela criação e implantação de um sistema integrado de informações decisórias. Baseado nisso, Boas (2000, p.64) argumenta que a controladoria é um modelo conceitual e integrado de informações, tendo como pilar inicial um sistema de informação:

O seu Sistema de Informações Decisórias é o primeiro dos pilares que compõem este modelo conceitual; assim, necessitará de total adequação ao processo de planejamento, orçamento, controle, avaliação e decisão, para que haja uma retroalimentação e correção das distorções ou disfunções detectadas nas etapas ou processos da gestão empresarial.

Por conseguinte, as decisões tomadas pelos gestores estão relacionadas à estrutura organizacional, ao nível de conhecimento dos subordinados e ao tipo de sistema de informações adotado pela empresa. Hendriksen e Van Breda (1999, p.144) argumentam que “ as decisões tomadas por líderes empresariais dependem da natureza da informação a eles fornecida por seus subordinados, pela estrutura da organização, pelo sistema de avaliação de desempenho e pela orientação estratégica da organização”.

Portanto, cabe ao profissional da controladoria organizar o banco de dados e as informações da organização, para que elas cheguem à pessoa certa no momento oportuno. Nesse sentido, Oliveira (1998, p.159) destaca que:

a controladoria procura caracterizar-se como um grande banco de dados e informações, para subsidiar as tomadas de decisões para a gestão empresarial e controle das atividades. O objetivo máximo a ser alcançado é produzir a informação certa para a pessoa certa no momento certo.

Analisar a massa de dados, formular diagnósticos da maneira mais precisa e atualizada possível, estudar alternativas e gerar relatórios compactos passam a ser, consequentemente, a filosofia máxima da moderna controladoria.

A controladoria é responsável pela coordenação de esforços para atingir os resultados

propostos pelos gestores, bem como pela criação, implantação e manutenção do sistema de informações. Assim ela concentra e tem acesso a todos os dados e informações, permitindo com isso o controle do banco de dados da empresa. Tal procedimento permite a elaboração de relatórios tempestivos e claros aos gestores e demais interessados pelas informações.

A partir do momento em que a controladoria assume o banco de dados e as informações da organização, ela se responsabiliza pela qualidade das informações que serão repassadas aos gestores e demais interessados. Não obstante, cria controles que atendam às necessidades dos usuários e proporcionem condições de análise de tendências e influências, base para a elaboração do planejamento.

3.6 A CONTROLADORIA E OS SISTEMAS DE RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS

A controladoria é responsável pelo repasse e interpretação de todas as informações econômico-financeiras para os gestores. Essas informações são interligadas e repassadas como suporte ao processo decisório, sob forma de relatórios escritos, figuras e tabelas, devendo ser elaborados de forma clara e precisa.

Segundo Tung (1973, p.390), os relatórios são elaborados para atender aos usuários e: “calcular o lucro e as vantagens obtidas em relação aos planos estabelecidos; melhor controlar as operações correntes e tomar as decisões necessárias; avaliar o desempenho por área, responsabilidade, etc; fornecer bases para o planejamento futuro”. Eles podem ser classificados em dois tipos: “os que a administração deve ter sempre em mãos e os que são elaborados quando solicitados,” e devem seguir um programa de trabalho para atender às necessidades da empresa:

- a) fornecer informações econômico-financeiras sobre as operações da empresa à cúpula administrativa;
- b) alertar em tempo hábil os desvios ocorridos sobre os planos;
- c) estar interligado às áreas comerciais e de produção para acompanhamento dos planos de ação;
- d) manter-se informado sobre todos os acontecimentos externos à empresa;
- e) melhorar os sistemas de relatórios com seminários em outras áreas da empresa e entidades externas; e
- f) manter contato com outros departamentos para melhor esclarecer os fatos relata-

dos.

Um dos problemas quanto ao devido uso das informações é que muitos administradores não sabem que tipos de informações são necessários para o melhor desenvolvimento das suas atividades, nem mesmo como essas informações serão processadas. Hendriksen e Van Breda (1999, p.144) referem que:

se as empresas soubessem com maior exatidão qual é a informação desejada e utilizada pelos investidores, poderiam projetar relatórios financeiros de maneira mais específica, visando facilitar a tomada de decisões por parte dos investidores.

Diante do exposto, cabe ao profissional da controladoria analisar e interpretar as informações contábeis-gerenciais necessárias para que os gestores possam administrar suas operações com elevado grau de satisfação. Esse trabalho resultará na geração de relatórios para atender a diversificados tipos de usuários.

Independentemente das necessidades dos usuários dos relatórios, eles devem ser confeccionados de acordo com as características apresentadas na Figura 16.

CARACTERÍSTICAS	DESCRIÇÃO
Utilidade	Os relatórios devem ser instrumentos auxiliares das decisões e acioná-las.
Rigor e Independência	Devem conter uma apresentação imparcial de todos os fatos relevantes de uma situação, com significado definido para as pessoas a quem são endereçados.
Consistência	Devem ser consistentes e neles devem estar apresentados fatos em base comparativa.
Clareza	Devem ser rapidamente assimilados pelas as pessoas a quem são endereçados.
Concisão	Devem ter maior concisão possível.
Oportunidade	Devem ser preparados cobrindo períodos definidos e produzidos com rapidez suficiente para habilitar a execução de ações corretivas em tempo hábil.
Economia	Devem conter somente informações relevantes.
Objetividade	Devem conter somente as informações necessárias para cada usuário.

Figura 16: As principais características de um conjunto de relatórios

Fonte: Oliveira (1998, p.148)

Conforme figura acima, os relatórios, ao serem confeccionados, devem ater-se às características específicas, gerando informações úteis, consistentes, claras, objetivas, oportunas, e relevantes aos usuários. Antes de elaborar os relatórios contábeis-gerenciais, deve-se analisar primeiramente a quem eles se destinam e para que serão utilizados.

Os relatórios contábeis-gerenciais podem ser divididos em dois tipos: relatórios exigidos pela legislação e relatórios gerenciais. O primeiro apresenta uma estrutura padronizada de acordo com normas e regulamentos impostos pelo governo ou pelos órgãos regulamentadores e fiscalizadores, como: Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários e outros, utilizando-se da contabilidade financeira como base sustentatória das informações. Já o segundo atenderá às necessidades dos gestores. Não existindo um modelo padrão para eles, serão confecciona-

dos de acordo com as necessidades e características dos gestores.

3.6.1 Os relatórios exigidos pela legislação

Os relatórios exigidos pela legislação são fundamentados na Lei 6.404/76 e também através da resolução n.º 59/86, de 22/12/86, da Comissão de Valores Mobiliários.

O art. 175 da Lei 6.404/76 determina que, ao final de 12 meses, as empresas devem fazer o relatório de encerramento do exercício social. Nesse período, as demonstrações contábeis são elaboradas conforme disposição no art. 176 da referida lei:

- ✓ ☐ Balanço Patrimonial (BP);
- ✓ ☐ Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- ✓ ☐ Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA);
- ✓ ☐ Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

As Sociedades Anônimas de capital fechado com Patrimônio Líquido superior a R\$ 1.000.000,00 na data do Balanço Patrimonial e as Sociedades Anônimas de capital aberto são obrigadas a confeccionar a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

As Demonstrações Contábeis são complementadas por Notas Explicativas, outros quadros analíticos e outros relatórios necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e do resultado do exercício.

Cada demonstração contábil tem suas particularidades, porém uma complementa a outra, permitindo que os usuários tenham conhecimentos sobre a situação patrimonial, econômica e financeira na finalização do exercício social. A seguir, são apresentadas as diferenças básicas entre o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

a) *Balanço patrimonial*

É a demonstração que tem por finalidade expressar os elementos financeiros e patrimoniais de uma entidade, através da apresentação ordenada de suas aplicações de recursos (Ativo) e suas origens (Passivo).

O Balanço Patrimonial, de acordo com o art. 178 da Lei 6.404/76, apresenta as contas do Ativo – representam os bens e direitos e do Passivo – as obrigações, classificadas nos seguintes grupos e subgrupos, conforme Figura 17.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
ATIVO PERMANENTE	RESULTADO DO EXERCÍCIO FUTURO
INVESTIMENTO	-----
ATIVO IMOBILIZADO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
ATIVO DIFERIDO	

Figura 17: Balanço Patrimonial

Fonte: FIPECAFI (2000, p.27)

O art. 178-182 da Lei 6.404/76 define o conteúdo dos grupos e subgrupos dos elementos patrimoniais. No Ativo, as contas são dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez em: Ativo Circulante, Realizável a Longo Prazo e Permanente. Já as contas do Passivo são apresentadas por ordem decrescente das exigibilidades, sendo divididas em: Passivo Circulante, Exigível a Longo Prazo, Resultado do Exercício Futuro e Patrimônio Líquido.

b) Demonstração do resultado do exercício

A Demonstração do Resultado do Exercício é a apresentação, em forma resumida, do resultado líquido das operações realizadas pela empresa durante o exercício social. Sua finalidade é demonstrar o resultado líquido do período e fornecer aos usuários os dados básicos e essenciais à análise de sua formação.

A Lei 6.404/76, em seu art. 187, disciplina a apresentação da Demonstração do Resultado do Exercício, dispondo a demonstração conforme apresentado na Figura 18.

RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Impostos e abatimentos sobre a receita bruta
= RECEITA OPERACIONAL DE VENDAS E SERVIÇOS
(-) CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS
= LUCRO BRUTO
(-) DESPESAS OPERACIONAIS
(-) VENDAS
(-) ADMINISTRATIVAS
(+/-) ENCARGOS FINANCEIROS LÍQUIDOS
(+/-) OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS
= RESULTADO (LUCRO/PREJUÍZO) OPERACIONAL
(=/-) RESULTADO NÃO-OPERACIONAL
= RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA, E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E PARTICIPAÇÕES
(-) PROVISÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E DO IMPOSTO DE RENDA
(-) PARTICIPAÇÕES e CONTRIBUIÇÕES
= RESULTADO (LUCRO/PREJUÍZO) DO EXERCÍCIO

Figura 18: Demonstração do Resultado do Exercício.

Fonte: FIPECAFI (2000, p.293-294)

Essa demonstração deve ser apresentada de forma dedutiva, observando as receitas,

custos e despesas, chegando ao resultado final que pode ser lucro/prejuízo do exercício. As receitas, os custos e as despesas são registrados pela contabilidade em observância aos princípios fundamentais da contabilidade, com ênfase no princípio da competência.

O princípio de competência, de acordo com a resolução número 750, de 29/12/93, do CFC, diz que todas as receitas e despesas devem fazer parte do resultado do exercício em que ocorreram, independente do seu recebimento ou pagamento.

c) Demonstração dos lucros e prejuízos acumulados

Essa demonstração visa evidenciar as mutações ocorridas no período na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Os elementos que a compõem estão dispostos na Lei das Sociedades por Ações, em seu art. 186, apresentados na Figura 19.

DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE XO AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES Efeitos da mudança de critérios contábeis - (Nota x) Retificação de erros de exercícios anteriores - (Nota y) PARCELA DE LUCROS INCORPORADA AO CAPITAL REVERSÕES DE RESERVAS Legal De Contingências De Lucros a Realizar LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO Transferência para Reservas Reserva Legal Reserva Estatutária Reserva de Lucros a Realizar Reserva de Lucros para Expansão Juros sobre o Capital Próprio Dividendos a Distribuir SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE X1

Figura 19: Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Fonte: FIPECAFI (2000, p.324)

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados mostra as variações sofridas na conta Lucros Acumulados desde a sua destinação para reservas e dividendos, ou compensação de prejuízos. O saldo que restar nesta conta é chamado de lucro retido, e será apresentado no Patrimônio Líquido, na conta Lucros/Prejuízos Acumulados.

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados pode ser substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, pois, através dela, é possível visualizar as mutações ocorridas no Patrimônio Líquido da empresa.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido tornou-se obrigatória para as Companhias de Capital Aberto, de acordo com a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 59/86, de 22/12/86, publicada no DOU de 30/12/86. Para a sua elaboração, os dados são extraídos do livro Razão, utilizando as contas que compõem o Patrimônio Líquido, conforme evidencia a Figura 20.

	Capital Realizado	Reserva de Capital	Reserva de Reavaliação	Reservas de Lucros	LPA	Total
Saldos em 31 de dezembro de X0 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES Efeitos da mudança de critérios contábeis Retificação de erros de exercícios anteriores AUMENTOS DE CAPITAL Com lucros e reservas Por subscrição realizada REVERSÕES DE RESERVAS De Contingências De Lucros a Realizar LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO: Transferência para reservas: Reserva Legal Reserva Estatutária Reserva de Lucros a Realizar Juros sobre o capital próprio a pagar Dividendos a distribuir SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE X1						

Figura 20: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Fonte: FIPECAFI (2000, p. 334)

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é mais completa que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, uma vez que a primeira mostra as variações sofridas em todas as contas do Patrimônio Líquido, que são o Capital Social, as Reservas de Capital, Reavaliação e de Lucros e a conta Lucros/Prejuízos Acumulados. A segunda mostra a movimentação somente de conta Lucros/Prejuízos Acumulados.

d) Demonstração das origens e aplicações de recursos

Segundo Iudícibus et al. (2000, p.337), a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos tem como objetivo apresentar de forma ordenada as informações relativas às operações de financiamento (origens) e investimento (aplicações) da empresa durante o exercício e evidenciar as alterações na posição financeira da empresa de um período para outro, através

do Capital Circulante Líquido, conforme Figura 21.

ORIGENS DE RECURSOS			
Das Operações –			
Lucro líquido do exercício			
Mais: Depreciação e Amortização			
Variações monetárias de empréstimos e financiamentos a longo prazo			
Menos: Participação no lucro da controlada			
Lucro na venda de Imobilizado			
Dividendos recebidos			
Dos Acionistas –			
Integralização de Capital			
De Terceiros –			
Ingresso de novos empréstimos			
Baixa de bem do Imobilizado			
Venda de Investimentos			
Resgate de investimento temporário de longo prazo			
Total das Origens			
APLICAÇÕES DE RECURSOS			
Aquisição de direitos do imobilizado			
Adições ao custo no Ativo Diferido			
Integralização de novos investimentos			
Total das Aplicações			
AUMENTO OU REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO			

Componentes	Início do exercício	Final do exercício	Variação
Ativo Circulante			
Passivo Circulante			
Capital Circulante Líquido			

Figura 21: Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Fonte: Adaptado FIPECAFI (2000, 349)

O Capital Circulante Líquido é representado pelo Ativo Circulante (Disponível, Direitos a Receber, Estoques e Despesas Antecipadas) menos o Passivo Circulante (Fornecedores, Empréstimos, Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias, Tributárias, Financeiras e outras exigibilidades).

O artigo 176, § 6º, da Lei 6.404/76 estabelece sua obrigatoriedade para todas as companhias fechadas com Patrimônio Líquido não superior a um milhão de reais, sendo complementar ao Balanço Patrimonial e à Demonstração do Resultado do Exercício.

Matarazzo (1995, p.51) explica que as origens são todas as entradas de recursos que aumentam o capital circulante líquido. Ocorrem quando há aumento no Patrimônio Líquido e no Exigível a Longo Prazo e reduções no Ativo Permanente e Realizável a Longo Prazo. Já as aplicações são todas as transações que provocam redução do capital circulante líquido. Ocorrem quando há redução no Patrimônio Líquido e no Exigível a Longo Prazo e acréscimos no Ativo Permanente e Realizável a Longo Prazo.

e) Notas explicativas

De conformidade com o disposto no § 4º, do art. 176 da Lei 6.404/76, as Demonstrações Contábeis são complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados dos exercícios. O § 5º do citado artigo diz que as notas devem indicar:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- c) aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações de longo prazo;
- f) número, espécies e classes das ações outorgadas e exercidas no exercício;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores;
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

A regra contida na lei é coerente com o princípio de que as informações sobre a situação patrimonial deverão ser amplamente divulgadas (*full disclosure*). Por outro lado, a enumeração contida na lei não esgota as hipóteses de notas, pelo que deve ser considerada puramente exemplificativa.

Nas companhias abertas, as demonstrações contábeis devem observar as normas expedidas pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e deverão ser auditadas por auditores independentes, registrados no mesmo órgão.

Finalizando, a contabilidade é um sistema de informação utilizado para registrar, processar e avaliar, interpretar e comunicar as informações geradas aos usuários. Além dos relatórios com as informações financeiras, ela também permite utilizar seus dados para gerar relatórios gerenciais.

3.6.2 Os relatórios gerenciais

Cada vez mais os administradores das empresas necessitam acompanhar, analisar e controlar as operações e o desempenho de seus processos básicos, como compras, vendas, recebimentos e pagamentos. Para desempenhar tal atividade, as empresas necessitam de sistemas de informações adequados para gerar relatórios contábeis-gerenciais que sejam fonte de informações para apurar os resultados econômicos e financeiros do empreendimento.

Wernke (2001, p.35) afirma que as informações contidas nos relatórios gerenciais de-

vem ser:

- ✓ ☐ confiáveis: os dados utilizados devem ser aceitos por todos dentro da organização;
- ✓ ☐ fornecidas em tempo hábil: a informação gerencial só se justifica se permitir uma tomada decisão, e isso só é viável dentro de prazos aceitáveis, ou seja, tempestivamente;
- ✓ ☐ relevantes: fatos e detalhes irrelevantes podem ser suprimidos quando o uso da informação não depender deles; e
- ✓ ☐ comparáveis: possibilitar a comparação de resultados reais com previstos, ou, ainda, resultado de um período com outros, tornando as decisões mais seguras.

Cada empresa deverá elaborar os seus relatórios contábeis-gerenciais de acordo com as suas necessidades, determinando o que lhe interessa para a tomada de decisões. Devem ser instrumentos que alimentam os processos no nível estratégico, gerencial e tático da organização.

Segundo Masson Júnior (*apud* BEUREN, 2000, p.28), “o sistema de informações gerenciais deve fornecer as informações básicas de que os gestores necessitam em suas tomadas de decisões. Assim, quanto maior for a sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas”.

Os relatórios contábeis-gerenciais têm como finalidade orientar os gestores para atingir suas metas, verificando os possíveis problemas e sua solução. Assim, Ostrenga (1997, p.19) relata que “a principal finalidade dos relatórios gerenciais periódicos deveria ser a de fornecer aos gerentes um meio de monitorar a evolução em direção às metas e dirigir as energias para as situações que necessitam de atenção.”

Com isso, os sistemas de informações devem ser flexíveis perante os novos problemas que aparecem durante a gestão, contribuindo para o surgimento de novos relatórios gerenciais. Magalhães e Lunkes (2000, p.76) apontam que:

entre os diversos relatórios para usos gerenciais, podem ser esperados do sistema, pelo menos, os seguintes: Listagem de Clientes, Listagens de Duplicatas a Receber por Idade de Vencimento, Inventários de Estoques por Itens de Grandes Valores, Listagens de Despesas e Custos Operacionais, Listagens de Fornecedores por Idade de Vencimento, Listagem de Contas a Pagar, Listagens de Compromissos Imediatos, Fluxo de Caixa, Orçamento Financeiro e Orçamentos Especiais.

Não existe uma padronização dos modelos de relatórios. Cada empresa cria os seus, de acordo com as suas necessidades. Eles podem variar de uma empresa para outra e o importante é que sejam elaborados com a finalidade de expor todas as informações necessárias para os gestores nas tomadas de decisões e acompanhamento das atividades.

A seguir, apresenta-se um conjunto de relatórios contábeis-gerenciais, com a finalidade indicar, controlar e simular situações futuras nos cenários políticos, econômicos, fiscais e outros no meio ambiente. Podem ser utilizados como direcionadores de ações corretivas.

a) Relatórios gerenciais de produção

Os relatórios gerenciais mostrados na figura 22 têm como finalidade controlar o tempo, os custos e outras informações relevantes para o planejamento da produção.

TÍTULO	INFORMAÇÕES	FINALIDADE
Diário de produção	Resumo da produção, variações de volume, mão-de-obra e matérias-primas.	Controlar a produtividade diária.
Sobre as despesas	Comparação das despesas variáveis com as orçadas.	Controlar as despesas variáveis.
Sobre o rendimento	Análise do custo de mão-de-obra direta e sobre-custo.	Determinar a eficiência por departamento e por tipo de despesa.
Sobre o custo de produção	Resumo do custo atual e do custo padrão e apresentação das discrepâncias.	Controlar os principais elementos de custo e medir a consequência do volume de produção.
Resumo das despesas departamentais	Análise das variações dos custos.	Controlar despesas departamentais.
Análise do lucro bruto	Análise da tendência do custo dos produtos vendidos e da política de preços.	Determinar a contribuição de cada produto no lucro bruto.

Figura 22: Relatórios gerenciais de produção

Fonte: Adaptado de Tung (1973. p.395-399).

Os relatórios de produção visam a acompanhar, controlar o nível de desempenho dessas atividades em um determinado período, possibilitando, com isso, avaliar o grau de satisfação dos clientes, eliminar desperdícios, reduzir os custos e buscar melhoria contínua.

b) Relatórios gerenciais de vendas

Os relatórios gerenciais de vendas, exemplificados na Figura 23, são utilizados para acompanhar as operações de vendas de produtos e serviços, bem como a posição e a evolução do faturamento em um determinado período da empresa.

TÍTULO	INFORMAÇÕES	FINALIDADE
Faturamento	Vendas em reais.	Vendas em reais.
Resultado das vendas	Resumo das etapas para obter o resultado final das vendas.	Indicar a lucratividade das vendas em um determinado período.
Resumo de despesas de vendas	Comparação das despesas reais com as orçadas.	Controlar as despesas com vendas, evitando excedentes.

Figura 23: Relatórios gerenciais de vendas

Fonte: Adaptado de Tung (1973, p.395-399)

Os relatórios gerenciais de vendas pretendem acompanhar, controlar e avaliar o nível de desempenho dessas atividades em um determinado período, possibilitando, com isso, a sua inter-relação com as demais áreas, pois é a partir das vendas que se obtém a maior parte do capital giro.

c) Relatórios gerenciais de administração geral

Os relatórios gerenciais de administração geral apresentados na Figura 24 acompanham as operações pertinentes a funcionários, como admissão, demissão, férias e 13º salários, bem como compras e outras atividades relacionadas à administração geral.

TÍTULO	INFORMAÇÕES	FINALIDADE
Sobre compras	Comparação dos preços atuais com os preços padrão.	Determinar a tendência dos preços e a eficiência do departamento de compras.
Programação das compras	Resumo da posição dos estoques mínimo e máximo de cada produto e saldo final.	Controlar a quantidade de itens existentes em estoque.
Sobre as operações	Resultados obtidos com variações.	Determinar o resultado global da empresa.
Sobre os salários	Análise do efeito de aumento salarial.	Permitir traçar uma política salarial global.
Sobre o estoque	Análise dos itens de reduzido uso.	Reduzir o custo dos estoques.

Figura 24: Relatórios gerenciais de Administração Geral

Fonte: Tung (1973, p.395-399)

Os relatórios gerenciais de administração geral visam a controlar, acompanhar e avaliar as operações com a administração geral, uma vez que essas geram e aumentam gastos operacionais e obrigações para com terceiros, afetando os resultados econômicos e financeiros da empresa.

d) Relatórios gerenciais financeiros

Os relatórios gerenciais financeiros apresentados na Figura 25 permitem o controle das operações referentes aos pagamentos e recebimentos, ou seja, acompanha as entradas e as saídas de recursos financeiros da empresa.

TÍTULO	INFORMAÇÕES	FINALIDADE
Contas a receber e recebidas	Resumo das duplicatas por ordem de vencimento, nome do cliente, data de emissão, valor e juros.	Fornecer informações sobre as pendências de recebimento e as recebidas.
Contas a pagar e contas pagas	Resumo das obrigações por ordem de vencimento, fornecedor, data de vencimento, valor e juros.	Fornecer informações sobre todas as obrigações a vencer, vencidas e liquidadas.
Fluxo de Caixa	Resumo das entradas, saídas e saldo final das disponibilidades.	Indicar a situação de liquidez da empresa.
Análise econômico-financeira	Posição econômico-financeira da empresa.	Fornecer as modificações na posição econômico-financeira da empresa pelo fluxo de recursos.

Figura 25: Relatórios gerenciais de financeiro

Fonte: Tung (1973, p.395-399)

Permitem o controle e o acompanhamento da posição e evolução do capital de giro em

um determinado momento, bem como do prazo médio dos pagamentos e dos recebimentos, destinando os excessos de caixa para aplicações que tragam um retorno satisfatório para a empresa.

e) Relatórios gerenciais contábeis

Os relatórios gerenciais da área contábil, exemplificados na Figura 26, buscam mostrar a situação patrimonial, financeira e econômica da empresa em um determinado momento, informando a presença ou a ausência de riqueza para o desenvolvimento das atividades operacionais.

TÍTULO	INFORMAÇÕES	FINALIDADE
Planejamento tributário	Resumo dos impactos tributários no fluxo de caixa.	Simular possíveis mudanças nas cargas tributárias e o que pode refletir nos negócios.
Controle do Ativo Permanente	Resumo de todos os bens, por data de aquisição, valor, quota de depreciação e localização.	Demonstrar a relação de todos os bens adquiridos pela empresa que se encontram em uso, sucateados e consignados.
Análise de custos	Evolução dos gastos e receitas.	Fornecer informação necessária para a tomada de decisão.

Figura 26: Relatórios gerenciais contábeis

Fonte: Tung (1973, p.395-399)

Os relatórios gerenciais contábeis pretendem controlar, acompanhar e analisar o reflexo das demais operações na movimentação geral da empresa.

Estão descritas, portanto, as responsabilidades da controladoria no sistema de informações contábeis-gerenciais, cabendo ao *controller*, interpretar, analisar e comunicar as informações e monitorar as ações dos gestores para as melhores decisões.

A controladoria monitora o processo de gestão, acompanha a implantação do sistema de informações gerenciais e cria e interpreta os relatórios contábeis-gerenciais, sendo “peça-chave” para harmonizar as decisões e as informações, no sentido de assegurar que o resultado global da empresa seja atingido.

No próximo capítulo, serão realizadas a descrição e a análise do estudo de caso.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Para o estudo de caso foi utilizado um estabelecimento de saúde de médio porte, localizado na cidade de Goiânia, no Estado de Goiás: um Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista.

Os dados foram obtidos através de entrevistas com pessoas envolvidas na administração. As entrevistas buscaram caracterizar as atividades e os controles de gestão operacionais, bem como os tipos de sistemas de informações utilizados pela empresa e como a contabilidade vem auxiliando os gestores nas etapas do processo de gestão.

Mediante a descrição do empreendimento e das atividades desenvolvidas, verificou-se a situação atual das suas informações e dos controles disponibilizados na gestão operacional da empresa, conforme discutido no capítulo 2.

A pesquisa ainda teve a finalidade de verificar como o sistema de informação da empresa encontrava-se configurado e como os gestores vinham sendo monitorados com relatórios contábeis-gerenciais, para acompanhamento e elaboração do seu planejamento e controle operacional, conforme mostrado nos capítulos 2 e 3.

O capítulo inicia com a apresentação do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista. Na sequência, são descritas as atividades operacionais, o papel da contabilidade no suporte ao controle de gestão operacional, os controles de gestão operacional disponibilizados, os tipos de relatórios contábeis-gerenciais gerados e os recursos tecnológicos de apoio.

4.1 APRESENTAÇÃO DO CENTRO DE CARDIOLOGIA E RADIOLOGIA INTERVEN- CIONISTA

A empresa em análise é uma prestadora de serviços em hemodinâmica, pessoa jurídica de direito privado, cuja denominação social é Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista Ltda. O início de suas atividades deu-se em 01 de outubro de 1998. Está situada em Goiânia, no Estado de Goiás, inserida numa organização hospitalar. Atua no ramo de exames neurológicos, cardiológicos e vasculares, com classificação de Empresa de Pequeno Porte, de acordo com os limites estabelecidos pelo fisco. O espaço físico que utiliza é de aproximadamente 72 m². Atualmente, possui um quadro de 12 funcionários.

Realiza uma média de 300 exames ao mês, com a média de 10 exames por dia. Seu faturamento bruto anual em 31 de dezembro de 2001 foi de R\$ 3.356.410,74 e seu capital próprio, de R\$ 820.000,00.

Seus principais serviços são: angioplastia cardíaca, cerebral e vascular; embolição; valvoplastia mitral e pulmonar; e estudo de pontes de safena.

O Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista vem se destacando em inúmeras inovações tecnológicas, buscando a qualidade dos seus serviços em primeiro lugar, e a tecnologia e o lado humano sempre juntos. Apresenta um dos melhores equipamentos de intervenções de cardiologia e radiologia da grande Goiânia.

Está voltado à prestação de serviços à população local e regional, na área da Saúde, valorizando seus clientes. Com o objetivo de oferecer maior flexibilidade ao atendimento de sua clientela, mantém convênios com diversas instituições de planos de saúde.

O empreendimento é do tipo familiar, estrutura organizacional burocrática, numa sociedade formada por 15 médicos, cuja participação de capital encontra-se dividida em quotas. A estrutura funcional é dividida em: três diretorias, uma gerência e quatro departamentos. A Figura 27 retrata o aspecto funcional do empreendimento.

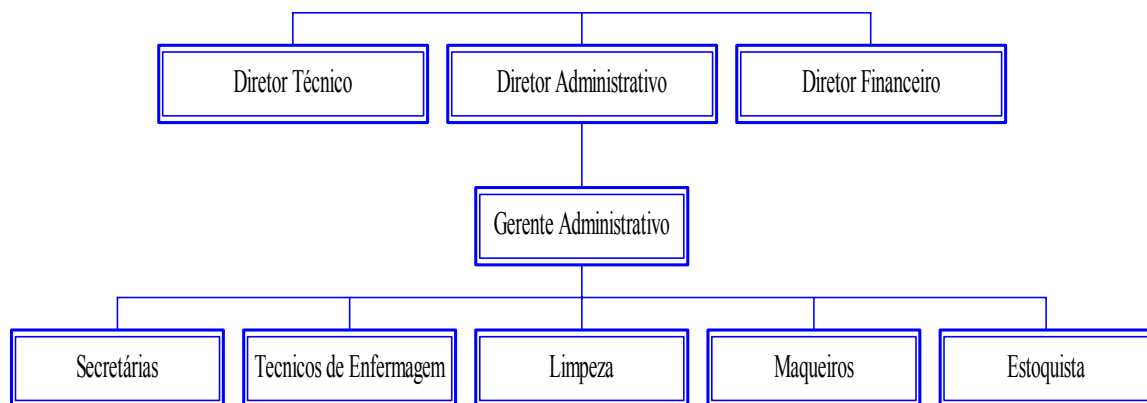


Figura 27: Organograma funcional do Centro de Cardiologia Intervencionista

Fonte: Criado pela autora

A administração da sociedade é exercida pelas Diretorias Administrativa, Financeira e Técnica. Os sócios administradores são escolhidos dentre os demais sócios, através de eleição realizada em Assembléia Ordinária de Cotistas, para um mandato de dois anos. Sem a figura do presidente, eles estão no topo da hierarquia.

A gestão é centralizada nas Diretorias, que se responsabilizam por todos os fatos administrativos, financeiros e técnicos, conforme a sua atribuição na sociedade, e representam a pessoa jurídica da empresa nas relações internas e com terceiros.

A seguir, é apresentada para cada função da estrutura organizacional a sua responsabilidade:

- a) Diretoria Técnica – responsabiliza-se pela autorização das compras de medicamentos e aparelhos para a realização das intervenções, resolução de problemas junto ao Conselho Regional de Medicina e pela equipe de enfermagem;
- b) Diretor Administrativo – responsabiliza-se pela contratação e demissão de funcionários, acompanhamento de contratos com fornecedores e clientes e reformas de melhoria na empresa;
- c) Diretoria Financeira - responsabiliza-se pelas movimentações financeiras da empresa, operações bancárias, controle de cheques a receber e pendentes de recebimentos e contas a pagar;
- d) Gerência Administrativa - responsabiliza-se pelos pagamentos, recebimentos, cotações de preços para compras, problemas contábeis e acompanhamento de todas as atividades desenvolvidas pela empresa;
- e) Secretárias – em número de três, duas designadas para a recepção, com responsabilidade de atender aos pacientes e marcar horários para a realização dos exames, e outra para emissão de laudos e CDs dos exames;
- f) Técnicos em Enfermagem – são cinco, sendo três contratados e duas estagiárias na área de enfermagem;
- g) Maqueiros – dois maqueiros conduzem os pacientes ao local de intervenção dos exames;
- h) Limpeza - uma funcionária se responsabiliza pela limpeza do centro de cardiologia e pela copa;
- i) Estoque - mantido por uma das técnicas de enfermagem.

Dessa forma, os cargos de Diretoria são representados somente pelos médicos (sócios), constituindo o topo da pirâmide. Logo abaixo vem a gerência administrativa, que atua como assistente vinculada diretamente às diretorias, principalmente a administrativa e financeira.

Finalmente, observa-se que o Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista é uma organização do tipo familiar, com níveis decisórios autocráticos e centralizadores. As pessoas envolvidas nos processos não têm liberdade de ação e a autoridade concentra-se nas diretorias.

As atividades operacionais são divididas em quatro: compras, faturamento, contas a pagar e contas a receber. Salienta-se que a empresa em estudo não apresenta em sua estrutura organizacional os respectivos departamentos para o desenvolvimento dessas atividades.

4.2 DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS DA EMPRESA

As atividades operacionais de qualquer empresa estão relacionadas aos procedimentos utilizados para a execução das tarefas em todas as áreas. Cada pessoa que compõe as áreas recebe atribuições, responsabilidades e autonomia para executar suas obrigações.

Desse modo, na Figura 28 estão descritos os processos e as atividades operacionais da empresa em estudo, para verificar os controle operacionais que são utilizados.

PROCESSOS	ATIVIDADES
Compra	<ul style="list-style-type: none"> - emitir pedido de compra; - fazer cotação de preço; - anexar pedido de compra com cotação de preço; - enviar para o diretor financeiros autorizar a compra; - autorizar a compra; - comprar conforme autorização; - conferir mercadoria recebida; - confrontar o pedido de compra com a nota fiscal; - encaminhar mercadoria para o estoque: farmácia, copa, limpeza; - registrar a entrada no estoque; - encaminhar nota fiscal para gerente administrativa; e - encaminhar nota fiscal para contabilidade.
Faturamento	<ul style="list-style-type: none"> - receber prontuário do paciente; - conferir os dados do prontuário, com o histórico clínico, folha de prescrição e boletim de sala; - conferir honorários médicos, materiais e medicamentos e taxa (uso da sala, aparelho) usados durante a intervenção; - fazer a conversão dos itens descritos no prontuário de acordo com tabela de conversão; - registrar as operações no sistema; - emitir relatório por modalidade de recebimento; - enviar relatório para a gerente administrativa; - enviar os documentos que comprovem a realização das intervenções com seus respectivos gastos às centrais dos convênios diretos e indiretos, para recebimento; - conferir os recebimentos dos convênios; - conferir glosas; - solicitar o envio de notas fiscais para as centrais de convênios.
Contas a pagar	<ul style="list-style-type: none"> - verificar as dívidas que vencerão durante a semana; - relacionar as dívidas na planilha eletrônica; - conferir saldo bancário; - emitir cheques, com cópia, para os pagamentos; - enviá-los à diretoria financeira para assinatura; - relacionar os cheques emitidos no livro ata; - entregar documentos e cheques assinados para o <i>office-boy</i> realizar os pagamentos; - realizar a baixa das obrigações após pagamento na planilha eletrônica;
Contas a receber	<ul style="list-style-type: none"> - relacionar no livro “Ata” os recebimentos em dinheiro ou em cheque; - especificar data, nome do paciente, valor e forma de recebimento; - fotocopiar os cheques pré-datados e colar livro “Ata”; - depositar cheques pré-datados na data do vencimento; - repassar os cheques devolvidos para o Diretor Financeiro e arquivar no cofre; - colar comprovante de depósito no livro “Ata”; - encaminhar os comprovantes para os Diretor Financeiro visar; - conferir no extrato bancário os recebimentos de convênios diretos; - depositar cheques referentes a recebimentos de convênios diretos indiretos; - conferir glosas dos convênios diretos e indiretos.

Figura 28: Processos e atividades da empresa

A empresa apresenta quatro processos básicos: compra, faturamento, contas a pagar e a receber. Cada processo tem suas características próprias de acordo com as particularidades, de cada um, formando assim um conjunto de atividades que transformam recursos em serviços. Com exceção do faturamento, essas atividades são executadas pelos próprios funcionários, os quais são regidos pela CLT – Consolidação das Leis de Trabalho.

As operações realizadas durante a execução de cada atividade apresentam documentação de suporte para comprovação. Esses fatos são registrados na contabilidade como suporte ao controle de gestão operacional da empresa.

4.3 O PAPEL DA CONTABILIDADE NO SUPORTE AO CONTROLE DE GESTÃO OPERACIONAL DA EMPRESA

A função contábil é operacionalizada em escritório de contabilidade terceirizado, que executa os registros fiscais e pessoais. No final de cada mês, a gerente administrativa envia os documentos contábeis para esse escritório, não existindo integração entre os controles de gestão e as informações da contabilidade.

Os administradores não utilizam as informações contábeis e outros dados para elaborar indicadores de desempenho econômico-financeiros, verificar sua performance e comparar a evolução anual do empreendimento.

A empresa não apresenta sistema de controle de custos, tanto dos indiretos, da mão-de-obra direta, quanto a correta identificação dos materiais utilizados para a realização das intervenções, quantidades de materiais e medicamentos utilizados, além dos controles de desperdícios e quebras.

A contabilidade é utilizada para cumprir as exigências legais. Assim, a diretoria e a gerente administrativa não utilizam os dados do Balancete de Verificação Mensal e nenhum outro relatório contábil para avaliar as operações.

Não realizam análise econômico-financeira mensal para acompanhar os índices de endividamento, lucratividade, rentabilidade do capital e análise do capital de giro do empreendimento, entre outros. Não há projeções do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício de um exercício social para outro. Não é elaborada a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos ou Demonstração do Fluxo de Caixa, para analisar e avaliar as fontes de investimentos e financiamentos de recursos da empresa.

Percebe-se que, nesse tópico, a função da contabilidade é apenas atender às exigências

legais, não sendo explorada para gerar informações contábeis-gerenciais para os gestores. Tal característica dificulta o acompanhamento e o controle das atividades operacionais. A seguir será comentada a forma de controle de gestão operacional disponibilizada na empresa apresentada.

4.4 OS CONTROLES DE GESTÃO OPERACIONAL DISPONIBILIZADOS NA EMPRESA

No que concerne ao controle operacional do patrimônio, que está relacionado ao acompanhamento da execução das operações propostas no planejamento operacional, este é desempenhado por funcionários da área administrativa da empresa. Essa fase de controle é realizada em curto prazo, ou seja, no dia-a-dia, durante a execução dos processos da empresa, acompanhando e analisando os resultados das operações, bem como estabelecendo correções para eventuais irregularidades.

Por sua vez, o controle de gestão do resultado é analisado na perspectiva do faturamento, dos custos e despesas, além dos controles operacionais não monetários. As informações foram disponibilizadas pela gerente administrativa.

Na sequência, será comentado cada um dos controles de gestão operacional disponibilizados pela empresa, tais como: caixa e banco, contas a receber, estoque, imobilizado, contas a pagar, faturamento, custo e despesas, e os controles operacionais não-monetários.

4.4.1 Caixa e Banco

A empresa, para melhor controle de seu caixa, possui um fundo fixo, no valor de R\$ 100,00, com controle semanal, sendo as saídas aprovadas pela gerente administrativa e comprovadas por documentação idônea. A reposição do saldo é feita mediante autorização do Diretor Financeiro, e tal operação vem sendo realizada informalmente, inexistindo um documento ou relatório para o controle da entrada de valor para o caixa fixo e sua saída do caixa geral.

A Gerente Administrativa efetua alguns recebimentos na própria empresa, gerando um saldo de caixa. No mesmo dia ou em dia subsequente, é feito o depósito na conta corrente da empresa. Não existe boletim de caixa ou outro relatório das movimentações de entradas e saídas ocorridas.

A maioria dos pagamentos é realizada com cheques emitidos manualmente pela gerente administrativa e nominais aos fornecedores. As cópias do cheque são anexadas.

Quando da realização de exames, em recebimento à vista ou a prazo ou apresentação de cheques pré-datados, a gerente administrativa realiza o recebimento em negociação com o paciente. Os cheques recebidos não são nominais à empresa.

Não há relatório dos cheques recebidos dos pacientes. Os procedimentos utilizados são: fotocopiar os cheques e anexar as fotocópias ao livro “Ata”, obedecendo à data cronológica da operação e não à data de vencimento.

A empresa não realiza conciliações bancárias para verificar as possíveis pendências na sua conta corrente e não elabora um plano financeiro semanal ou mensal.

Observa-se que os controles de gestão operacionais do caixa e do banco são ineficientes, uma vez que não apresentam padronização no desenvolvimento das atividades, dando margem a possíveis fraudes e a ausência de informações para acompanhar as entradas e saídas de recursos financeiros.

4.4.2 Contas a Receber

Os recebimentos da empresa ocorrem sob duas modalidades: particular, com dinheiro ou cheques; convênios, diretos ou indiretos. Os dados da primeira modalidade são passados para um caderno, onde são especificados: a data do recebimento em dinheiro ou em cheque, o nome do paciente, valor e condição do pagamento. Os valores são depositados na conta corrente da empresa no mesmo dia ou no dia subsequente, quando à vista.

Quando o recebimento é feito em cheque pré-datado, este é fotocopiado e a cópia colada no caderno. É depositado na data do seu vencimento. Após o depósito do dinheiro ou dos cheques, a cópia é anexada ao caderno, ao lado dos respectivos valores. Em seguida, é vistado pelo diretor financeiro e pela gerente administrativa.

Para os exames realizados via convênios diretos, os recebimentos são realizados por meio de depósito em conta corrente ou enviado cheque nominal à empresa para posterior depósito.

Os convênios indiretos são os recebidos pelo hospital e repassados para o centro de cardiologia e radiologia. Os cheques nominais referentes a esses convênios são depositados em conta corrente no Banco do Estado de Goiás.

Não há um responsável pela área de contas a receber. Tal função é realizada pela gerente administrativa. Possui um programa, FINANC, para controlar os recebimentos e as

pendências.

Os cheques devolvidos são arquivados em cofre pelo Diretor Financeiro. Como não utiliza programa para controlar as operações de contas a receber, não é possível gerar relatórios de acompanhamento por data de vencimento.

A empresa não apresenta um relatório que permita visualizar os exames realizados durante o dia e quais foram as formas de recebimento, à vista, a prazo, convênio direto ou indireto. Também não há um relatório que evidencie qual convênio tem maior ou menor representatividade financeira para empresa. Assim, ela não acompanha a evolução ou involução de cada convênio no seu faturamento.

Não há relatórios dos cheques devolvidos e dos convênios que estão com recebimento atrasado, ou seja, a empresa não possui controle da carteira de cobrança.

O acompanhamento do valor repassado pelo hospital sobre os convênios indiretos é insuficiente, pois a empresa não apresenta relatórios e controles individualizados para os exames realizados nesse convênio, sendo esta uma das modalidades que mais têm dado problemas junto às contas a receber.

A empresa apresenta um saldo de cheques devolvidos referentes aos períodos de 1999 a 2002, que não estão relacionados em relatórios gerenciais, por não existir um relatório específico para tal, e não foram baixados do saldo das contas a receber.

Nota-se que os controles de gestão operacionais do contas a receber são ineficientes pois são controlados informalmente, impossibilitando com isso visualizar a exatidão dos seus valores.

4.4.3 Estoques

O estoque encontra-se dividido em: cateter neuro, cárdio e vascular, separados por tipo de especialização; medicamentos; complementos e materiais necessários para intervenção cirúrgica; roupas de cama para pacientes e para uso dos médicos e enfermeiras; materiais de limpeza; e alimentos.

As compras são efetuadas, em grande parte, mediante fornecedor cativo, com pedidos da diretoria técnica após solicitação da gerente administrativa. Alguns produtos passam por cotação de preços junto a três fornecedores, realizada em formulários contínuos, sem formato padronizado para a sua realização. A cotação é repassada para o diretor financeiro que autoriza a compra. Em seguida, os formulários são destruídos. Os pedidos e as ordens de compras são feitos informalmente.

Todos os itens utilizados na sala de intervenção são requisitados por uma pessoa, responsável pelo estoque dos medicamentos utilizados em cada tipo de especialização dos exames e somente ela e os médicos têm acesso ao material. Todos os dias, pela manhã, a responsável pelo estoque separa os medicamentos e complementos necessários e os coloca na sala de intervenção. A retirada dos medicamentos é controlada em caderno, pois no estoque não há equipamentos de informática para baixas em programa específico de controle de estoque.

No final de semana, os médicos, de posse da chave que dá acesso aos medicamentos e complementos, retiram o material do estoque e o relacionam em um caderno para possível baixa.

Já o estoque de roupas é formado por lençóis, fronhas, roupas utilizadas para a realização das intervenções, estocadas em armário próprio a que um único funcionário tem acesso, em local chamado “Sala Seca”. As retiradas do estoque para uso são controladas também em caderno. Após o uso, são enviadas ao Hospital Lúcio Rebelo e encaminhadas à lavanderia e esterilização. São relacionadas ainda em caderno: quantidade, data de envio e visto do funcionário do hospital que recebeu as roupas. Quando da entrega, é feita a conferência para verificar a quantidade enviada para lavagem e esterilização.

Os materiais de limpeza são guardados em armário, na “Sala de Lavagem de Materiais”. Os registros de entradas e saídas são efetuados em caderno pela funcionária responsável pela atividade.

Os alimentos ficam dentro de um armário na “Copa”, e somente a responsável pela copa possui a chave de seu acesso. Também estes são controlados em caderno, onde é registrado a entradas e as saídas dos alimentos.

Durante a realização das entrevistas, a empresa passava por teste, desde março de 2002, quanto à viabilidade de um programa de controle de estoque, denominado “Estoque”. Todos os itens existentes na parte medicamentos, cateter e materiais complementares já estavam cadastrados no sistema e os testes estavam sendo realizados pela gerente administrativa e repassados à funcionária responsável pelo seu controle.

A gerente administrativa comentou que, passada a fase de testes, o estoque seria controlado por registros permanentes através do programa, que permitirá controle de estoque mínimo, máximo, valor das compras, fornecedores, número da nota fiscal das entradas e controle das saídas, fornecendo dados e informações confiáveis para chegar ao valor real dos custos dos serviços.

Verifica-se que o controle de gestão operacional do estoque – farmácia, por exemplo, está sendo informatizado, buscando com isso um controle mais eficiente e confiável.

4.4.4 Imobilizado

Não há relação dos bens que compõem o imobilizado da empresa. Não existe programa para o controle desses imobilizados e das suas respectivas depreciações. Segundo a gerente administrativa, esse controle é feito pela contabilidade da empresa, mas não lhe é repassado.

Não há relatórios que especifiquem os itens do imobilizado, como controle da codificação, a sua localização, o seu estado de uso, serventia ou sucateamento, sua situação física, data de aquisição, quotas de depreciação e outras informações necessárias.

As solicitações de reposição do imobilizado são formalizadas pelo responsável de cada área da empresa, não existindo documento que comprove a solicitação, cotação de preços e autorização para compra.

O prédio onde a empresa encontra-se instalada é alugado através de um Contrato de Comodato firmado com o Hospital Lúcio Rebelo, cujo proprietário é um dos sócios do Centro de Cardiologia Radiologia e Intervenção Ltda.

Durante a pesquisa, foi indagado se a empresa tinha algum projeto de expansão de área de trabalho, vez que é pequena para o fluxo de pessoas que circulam pelo estabelecimento. A gerente administrativa disse desconhecer qualquer plano de investimento para novas instalações.

Do exposto, percebe-se que o controle de gestão operacional do imobilizado é inexistente, uma vez que não há relação analítica dos bens que compõem o patrimônio da empresa.

4.4.5 Contas a pagar

As compras dos medicamentos, materiais de limpeza e contratação de serviços são efetuadas, em grande parte, com fornecedores fixos ou através de cotação de preços, mediante emissão de pedidos de compras. As cotações de preços e os pedidos de compras não apresentam formulários padronizados e, após o recebimento das mercadorias, são destruídos.

O controle dos pagamentos é realizado pela gerente administrativa, que se responsabiliza pela quitação das obrigações de acordo com a data de vencimento. Toda segunda-feira, são verificadas as dívidas vencidas e a vencer durante a semana. Em seguida, é realizado o seu pagamento. A baixa dos títulos é realizada em planilha do Excel, elaborada pela gerente administrativa.

A empresa possui um programa, denominado “FINANC”, que possibilita visualizar todos os fornecedores em aberto, por datas a vencer e vencidas, porém não acusa os pagamentos em duplicidade, o que gera insegurança nas informações.

Percebe-se que os controles de gestão operacional do contas a pagar não permitem verificar se os títulos referentes às dívidas se originaram das operações normais da empresa. Como exemplo, os fornecedores de medicamentos não apresentam documentos que comprovem a aprovação da compra.

4.4.6 Faturamento

O faturamento da empresa é terceirizado, devido à complexidade da política utilizada pelos planos de saúde. Segundo a gerente administrativa, optou-se pela terceirização, avaliado o custo-benefício, uma vez que teria de ser treinada uma pessoa para entender as particularidades de cada plano de saúde, além dos gastos trabalhistas. Com isso, buscou-se uma empresa especializada para realizar o faturamento.

O paciente, ao procurar o Centro de Cardiologia, é direcionado até à recepção que registra os seus dados e emite o número do seu prontuário, que é encaminhado para a sala de intervenção juntamente com os exames. No prontuário, são descritos todos os medicamentos, materiais e aparelhos utilizados pelo paciente durante o procedimento. Na saída do paciente, o prontuário é encaminhado para o faturamento, quando é feita a conversão de cada item descrito em valores monetários, conforme tabelas utilizadas. Cada tipo de convênio tem a sua respectiva tabela e particularidades para cobrir os gastos com o paciente, bem como os recebimentos à vista.

Os dados do prontuário são passados para um programa, via programa de informática, que realiza os cálculos de acordo com o tipo de recebimento, gerando relatório que é repassado à gerência administrativa. Uma vez ao mês, o faturista envia para as empresas conveniadas os documentos referentes à realização dos exames e aguarda uns 30 dias a possível liberação dos recebimentos. Cada convênio apresenta uma data diferente para repassar os créditos ao Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista .

4.4.7 Custos e despesas

A empresa não apresenta controle dos custos e das despesas, bem como não elabora o

orçamento do consumo de medicamentos, cateter, materiais de acompanhamento, das compras, da mão-de-obra direta, dos custos indiretos, dos estoques, dos custos dos serviços prestados e das despesas operacionais.

Os dados enviados para a contabilidade são organizados de modo a alimentar a planilha para a adoção do método de custeio por absorção dos custos indiretos, calculados somente para atender às exigências legais. Não existem critérios e controles para calcular o custo dos serviços.

Também, não apresenta relatórios dos custos e das despesas previstas e realizadas de um mês para outro com as possíveis variações, dificultando o acompanhamento e elaboração do planejamento.

Não elabora orçamento dos serviços, custos, despesas, investimentos de capital e outros, impossibilitando definir as metas a serem atingidas e verificar a sua evolução em determinados períodos.

A empresa não apresenta controle operacional das despesas e dos custos, dificultando sobremaneira os seus acompanhamentos.

4.4.8 Controles operacionais não monetários

Os controles operacionais não-monetários complementam as informações dos controles tradicionais, possibilitando uma maior integração entre as etapas do processo de gestão. Esses controles estão ligadas ao padrão de qualidade dos serviços, relacionados aos clientes, funcionários, estrutura física, fornecedores, volume de serviços prestados, posição no mercado, tempo de atendimento dos pacientes, produtividade e outros. Porém, a empresa não apresenta indicadores não-monetários para avaliar a sua gestão, ou como vai o desenvolvimento de suas atividades.

A empresa tem em mente a qualidade superior, mas não mantém uma política formalizada. No momento da coleta de dados, ela se enquadrava na categoria “A” e padrão “Bom”, de acordo com a avaliação feita pela Vigilância Sanitária, no início do ano de 2002. Preocupa-se em usar materiais de proteção individual necessários para evitar contaminações e infecções hospitalares, como seringas e agulhas descartáveis, luvas descartáveis, materiais de limpeza próprios para ambientes hospitalares, esterilização da sala e dos materiais utilizados após a realização das intervenções.

Tem como lema empenhar-se no sentido de manter a qualidade dos seus serviços, as-

segurando liderança e participação crescente no mercado. Possui 10 médicos cadastrados no Conselho Regional de Medicina de Goiás autorizados a realizar as intervenções, sendo quatro deles sócios e atendentes do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista Ltda.

A política de estoques consiste em garantir o número suficiente de medicamentos e materiais complementares para a realização das intervenções. Evitam-se o *stock – over* (estoque acima do necessário), isto é, dinheiro parado em estoque pode aumentar o custo ou a perda do item estocado; e o *stock – out* (estoque abaixo do necessário), ou seja, indisponibilidade de medicamentos e materiais complementares para a intervenção. Procura manter em boa ordem e conservação todos os itens estocados e facilita sua utilização com o mínimo de perdas.

A produtividade depende da eficiência da manutenção dos estoques, dos equipamentos e o devido agendamento de cada paciente no programa “Agenda e Cadastro de Clientes”, especificando a data, o horário, o tipo de intervenção e o médico locado para a sua realização. Segundo a gerente administrativa, a empresa realiza em média 50 intervenções ao mês e aproximadamente 10 exames ao dia. A empresa preza o seu atendimento e a satisfação dos seus pacientes. Segundo a entrevistada, durante os seus quatro anos de existência, não houve óbito de pacientes na realização das intervenções.

Os pacientes que procuram o Centro de Cardiologia são encaminhados por indicações de outros profissionais da área. A empresa acredita serem os seus clientes os verdadeiros padrões, pois, através deles, consegue manter-se no mercado. Assim, olha o mercado focando o seu consumidor, seus desejos, suas necessidades e expectativas. Nas necessidades de internação ou uso de UTI, os pacientes são encaminhados para as instalações do Hospital Lúcio Rebelo.

Não se pode afirmar que a produtividade da empresa é baixa ou alta, visto não serem conhecidos os índices técnicos dos hospitais e demais centros que realizam os mesmos procedimentos, para dimensionamento de pessoal e média de permanência de pacientes por tipo de procedimento e por equipe.

O espaço físico da empresa é pequeno, com desconforto durante o atendimento dos pacientes e o desenvolvimento das atividades de recepção e administrativa. Não há sala de espera para os que serão submetidos à intervenção e seus acompanhantes ou para os pacientes que buscam o resultado final de seus exames. Ficam misturados com os demais pacientes do hospital, em uma sala ao lado do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista. Isso prejudica a qualidade no atendimento das secretárias.

A administração está localizada numa única sala, o espaço físico é pequeno e o acesso

dos médicos e demais funcionários é livre. As operações da empresa expandiram, necessitando de mão-de-obra administrativa qualificada para dar suporte às atividades operacionais.

Procura investir permanentemente em pesquisas científicas, estudando casos anormais de procedimentos, apresentados em congressos pelos médicos. Para a formação do corpo técnico, procura recrutar os melhores profissionais da área (técnicos de enfermagem e maqueiros), propiciando-lhes cursos de aprimoramento técnico. É preservada a integridade física dos funcionários e parceiros por meio da adoção de práticas seguras de trabalho.

A mão de obra direta é formada por equipes compostas de um ou dois médicos e uma técnica de enfermagem, de acordo com os tipos de exames (intervenções) a serem realizados.

A empresa não apresenta indicadores de desempenho não-financeiros relacionados a clientes: número de clientes, evolução do número de clientes, estimativa de número de clientes; ou relacionados a empregados: número de funcionários, número de funcionários por departamento, idade média dos funcionários, número de demissões; ou relacionados com a produtividade: evolução da produtividade, atendimento médio por médico, indicadores que são importantes, pois permitem controlar as atividades operacionais, podendo ser considerados como estratégicos para a empresa.

A empresa não apresenta nenhum tipo de indicador de desempenho que possa medir o grau de satisfação dos funcionários e clientes, e também o desenvolvimento das atividades operacionais monetárias e não-monetárias.

Assim, para que os controles de gestão operacional sejam eficientes, são necessárias a padronização das rotinas e dos procedimentos de trabalho e a definição das funções de cada pessoa e das atividades desenvolvidas por ela.

4.5 RELATÓRIOS CONTÁBEIS E GERENCIAIS GERADOS PELA EMPRESA

A empresa em estudo não apresenta relatórios específicos sobre informações econômico-financeiras, bem como sobre seus clientes, fornecedores, concorrentes e produtividade. Essas informações são necessárias para o processo de tomadas de decisões e o processo de gestão: planejamento, execução e controle.

Através das entrevistas, verificou-se que não são gerados relatórios com informações contábeis e gerenciais, como:

- ✓ ☐ Relatórios diários sobre as aplicações financeiras por banco e tipo;
- ✓ ☐ Relatório sobre o custo/benefício referente a gastos com propaganda;

- ✓ ☐ Relatório sobre as previsões das receitas líquidas dos serviços, sobre o custo dos serviços vendidos e da sua margem de contribuição;
- ✓ ☐ Relatório mensal das estatísticas das vendas de serviços a prazo, à vista e convênios;
- ✓ ☐ Relatório com a informação dos preços dos serviços;
- ✓ ☐ Relatório do imobilizado;
- ✓ ☐ Tabela de preço dos exames, especificando os possíveis tipos de recebimentos e os custos.

Quanto aos relatórios administrativos, verificou-se que a empresa não acompanha as informações pertinentes à movimentação de pessoal por setor, análise dos proventos e descontos sobre a folha de pagamento dos funcionários, avaliação do pessoal quanto ao desempenho das atividades desenvolvidas, programação das férias por setor e outros.

Verificou-se que o planejamento estratégico, operacional e os controles das atividades não são formalizados. A gerente administrativa executa várias funções ao mesmo tempo, não existindo nenhum relatório que dê suporte ou formalize as suas decisões.

Por sua vez, os gestores não se utilizam de nenhum relatório formal para analisar, acompanhar e avaliar o desempenho das operações e a partir dele elaborar o planejamento e as projeções futuras, para adequá-las às constantes mudanças tecnológicas e de competitividade de mercado.

As informações administrativas, financeiras e contábeis são de fundamental importância para o bom desenvolvimento das atividades operacionais da organização, uma vez que possibilitam o acompanhamento do seu desempenho. Assim, a controladoria tem como finalidade condensar as informações necessárias aos diretores, para que possam analisar, avaliar e tomar decisões de forma eficiente e eficaz.

4.6 RECURSOS TECNOLÓGICOS DE APOIO AO CONTROLE DE GESTÃO OPERACIONAL DA EMPRESA

A empresa não apresenta sistema de informações gerenciais interligados. Utiliza dois programas isolados: um para controle do estoque, que começou a funcionar a partir de março de 2002; e outro para o controle do contas a pagar e a receber.

Durante a pesquisa, observou-se que esses programas disponíveis na empresa são subutilizados. Além disso, verificou-se um número de equipamentos de informática insuficiente

para atender às necessidades da empresa. Por fim, constatou-se que há falta de conhecimento e treinamento dos funcionários quanto ao uso dos programas.

As atividades operacionais da empresa são desenvolvidas e controladas manualmente, o que as deixa vulneráveis a erros e fraudes. Adicionalmente, resultam na impossibilidade de acompanhar o desempenho financeiro e não-financeiro dos processos, avaliar os desperdícios e as ociosidades durante a realização dos procedimentos, o que reflete no custo dos serviços.

Percebe-se que a falta de recursos tecnológicos dificulta o controle da gestão operacional da empresa, uma vez que a maioria das atividades são desenvolvidas manualmente e de maneira informal. Esta informalidade traz grandes preocupações, visto que há um faturamento anual de mais ou menos R\$ 3.400.000,00, necessitando a empresa, portanto, de rever os seus controles, o papel da contabilidade e o uso dos recursos tecnológicos para agilizar as informações, acompanhar e controlar o conjunto de suas atividades desenvolvidas.

No próximo capítulo, será apresentada uma proposta de um modelo de configuração de controladoria e sistema de informações para atender às necessidades de controle de gestão operacional e às expectativas dos gestores com informações contábeis-gerenciais, auxiliando-os nas tomadas de decisões empresariais.

5 PROPOSTA DE CONFIGURAÇÃO DA CONTROLADORIA E DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES EM EMPRESA DE HEMODINÂMICA

Com base na fundamentação teórica e após o levantamento e a análise das operações e dos controles existentes no Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista, apresenta-se, a seguir, uma proposta de configuração da Controladoria e do sistema de informações para dar suporte ao seu processo de gestão.

A Controladoria apresenta-se como órgão responsável pelo desenvolvimento e implantação de um sistema de informações gerenciais, integrando as atividades operacionais e gerando controles e relatórios contábeis-gerenciais para dar suporte ao processo decisório.

Nesse sentido, o presente capítulo, inicia-se com a apresentação do modelo organizacional da controladoria, com destaque à responsabilidade, níveis de autonomia e posicionamento da controladoria no organograma da empresa. Na sequência, evidencia a configuração do sistema de informações e o sistema de controles operacionais.

5.1 MODELO ORGANIZACIONAL DA CONTROLADORIA

Como modelo organizacional da controladoria para o Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista, propõe-se como missão que ela assegure a otimização do resultado econômico. Sua postura deve ser de apoiar os gestores, analisando as informações e auxiliando-os no processo de gestão e de tomada de decisões. Os objetivos do órgão controladoria devem estar voltados a:

- ✓ ☐ atender às necessidades da alta administração;
- ✓ ☐ coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional;
- ✓ ☐ disponibilizar instrumentos de gestão, como relatórios e controles financeiros, econômicos e físicos;
- ✓ ☐ implementar o processo orçamentário;
- ✓ ☐ efetuar a avaliação dos resultados, comparando o realizado com o orçado;
- ✓ ☐ propor ajustes e revisões no orçamento;
- ✓ ☐ sugerir indicadores de desempenho, financeiros e não-financeiros, de acordo com as necessidades dos gestores e de seus subordinados.

Para exemplificar a sua missão e alcançar esses objetivos, a Controladoria deve assumir responsabilidades, bem como ter autonomia, considerando seu posicionamento hierárquico na empresa, para realizar plenamente as funções que lhe cabem.

5.1.1 Responsabilidade da controladoria

A Controladoria deve se responsabilizar pelo assessoramento da Diretoria Financeira, Técnica e Administrativa, bem como da Gerência Administrativa e Financeira quanto aos controles financeiros, de resultados, de materiais, almoxarifado, medicamentos e pela administração dos recursos humanos.

Assim, como proposta de atribuição de responsabilidades ao *controller*, no Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista, tem-se:

- ✓ ☐ supervisionar os controles gerenciais;
- ✓ ☐ prover suporte gerencial às atividades financeiras, compras e custos;
- ✓ ☐ participar na elaboração do planejamento;
- ✓ ☐ controlar e analisar os orçamentos e os planos de investimentos;
- ✓ ☐ envolver a implantação de método de custeio e controles dos custos;
- ✓ ☐ elaborar os relatórios gerenciais e responsabilizar-se pela sua qualidade;
- ✓ ☐ interpretar os relatórios econômico-financeiros para os gestores;
- ✓ ☐ relacionar-se com os auditores externos, uma vez que é determinada no contrato social da empresa a realização de auditoria no final do seu exercício social;
- ✓ ☐ implantar controles patrimoniais, financeiros e de resultados;
- ✓ ☐ acompanhar e supervisionar os trabalhos feitos pela contabilidade;
- ✓ ☐ analisar as variações das margens reais e orçadas;
- ✓ ☐ apresentar e supervisionar os assuntos tributários;
- ✓ ☐ acompanhar a elaboração do planejamento tributário;
- ✓ ☐ estabelecer as normas-padrão referentes aos processos e sistema de trabalho da empresa;
- ✓ ☐ acompanhar a operacionalização das decisões financeiras tomadas pela administração;
- ✓ ☐ organizar um adequado sistema de informações gerenciais para que os administradores conheçam e acompanhem os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades realizadas pela empresa;

- ✓ ☐ comparar permanentemente o desempenho real e o orçado;
- ✓ ☐ identificar as causas das variações e apresentar medidas corretivas;
- ✓ ☐ motivar os funcionários da empresa na execução de suas tarefas;
- ✓ ☐ assessorar a administração e recomendar soluções para problemas, quando necessárias;
- ✓ ☐ entender todas as operações da empresa;
- ✓ ☐ acompanhar a evolução dos planos traçados;
- ✓ ☐ determinar se os planos e objetivos são viáveis e consistentes;
- ✓ ☐ comunicar dados e informações com clareza, objetividade e em tempo hábil;
- ✓ ☐ realizar projeções e ter a sensibilidade de considerar as mudanças no ambiente;
- ✓ ☐ relatar todos os fatos relevantes para a cúpula administrativa; e
- ✓ ☐ avaliar o custo-benefício da informação para os gestores.

Dessa maneira, a Controladoria poderá assumir outras responsabilidades ao longo do tempo, com base na experiência e se o ambiente da empresa assim o exigir. Tais responsabilidades estarão atreladas ao seus níveis de autonomia.

5.1.2 Níveis de autonomia e responsabilidade

Juntamente com a diretoria, o *controller* deve identificar a missão da organização, os seus objetivos econômicos e não-econômicos, bem como traçar o planejamento estratégico e operacional. Não obstante, deve implementar o orçamento, para avaliar as divergências periodicamente e sugerir medidas corretivas para uma organização racional e formalizada.

Assim, seu nível de autonomia e responsabilidade precisa atingir as fases de planejamento estratégico, planejamento operacional e de controle. Quanto à autonomia, ela poderá ser total, parcial ou apenas de sugerir. A autonomia permitirá ao *controller* tomar qualquer decisão, desde que esteja amparado nas normas estabelecidas. Sua decisão deverá ser informada à alta administração, fazendo presente a participação do superior hierárquico, que estará representado pelo Diretor Geral da empresa.

Por sua vez, a autonomia parcial permitirá tomar decisões em relação às demais áreas, obedecendo às políticas internas da empresa, também com participação do superior hierárquico. Quanto à autonomia apenas para sugerir, esta refere-se a pareceres, sugestões, alertas de riscos e formulação de propostas para a gestão.

A responsabilidade estará vinculada à coordenação, execução e controle das opera-

ções. A coordenação diz respeito à elaboração dos instrumentos de gestão, organizando-os segundo o método de realização das atividades até a concretização do produto final.

A execução refere-se ao cumprimento das normas e políticas descritas e determinadas nos instrumentos de gestão, como planejamento, orçamento, execução e controle. A responsabilidade de controle está representada pelo ato de avaliar, analisar, acompanhar e controlar a execução das atividades e os seus resultados, verificando se são desenvolvidos de acordo com as normas e diretrizes determinadas pela empresa.

Dessa forma, não compete à Controladoria comandar a empresa em estudo, pois isso cabe aos diretores; no entanto, é sua finalidade manter os gestores informados quanto ao desempenho das operações, ao cumprimento da missão e dos objetivos estabelecidos, acompanhar, controlar e avaliar os resultados das atividades executadas, bem como informar e influenciar com idéias o processo de gestão.

No item seguinte será demonstrada uma proposta de organograma, onde a controladoria atuará como um órgão de assessoria para o Diretor Geral, Técnico, Administrativo e Financeiro.

5.1.3 Definição do organograma

Propõe-se um modelo de organograma, em que as informações possam circular livremente e a Controladoria seja considerada um órgão de *staff*, conforme mostra-se na Figura 29.

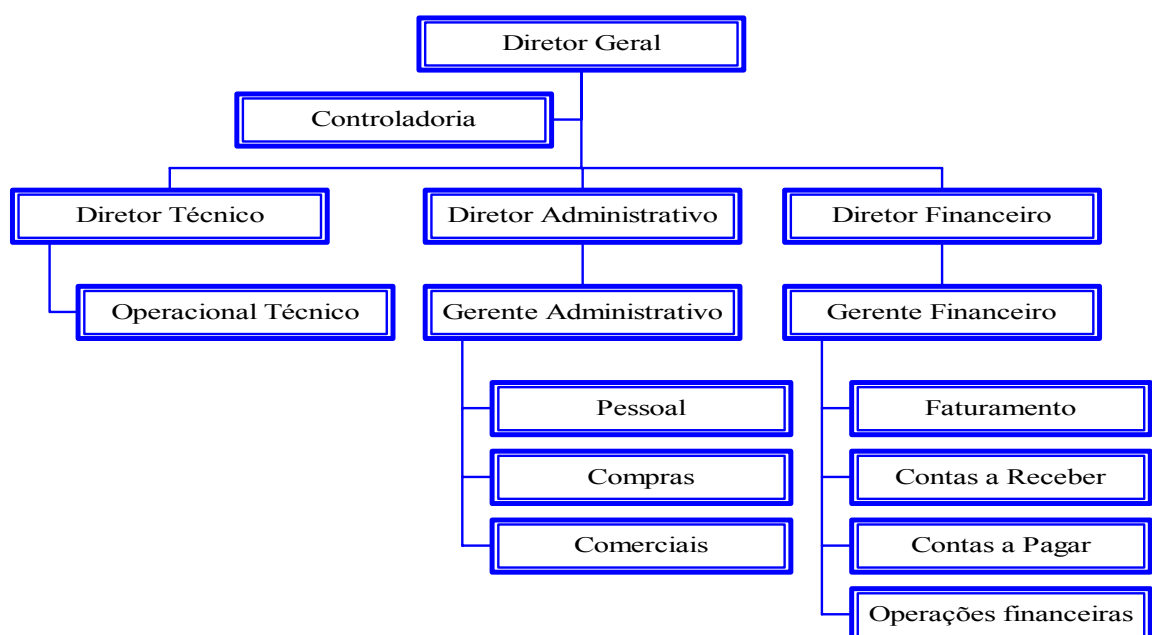


Figura 29: Organograma Funcional - Proposto

A estrutura organizacional será formada na descrição que se segue:

- a) Diretor Geral – caberá ao Diretor Geral aprovar a organização funcional e estrutural da empresa; aprovar políticas e diretrizes de organização, operação e administração. Será eleito pelos demais sócios em assembléia.
- b) Controladoria - órgão de *staff* de fundamental importância para o Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista Ltda., estará subordinado à Diretoria Geral. Este órgão será responsável pela implementação do orçamento, avaliação dos resultados, apoio à gestão com informações gerenciais, acompanhamento e avaliação das informações contábeis, execução do planejamento tributário e outras atividades pertinentes à sua autonomia e responsabilidade.
- c) Diretor Técnico – responsabilizar-se-á pela autorização das compras de medicamentos e aparelhos para a realização das intervenções, resolução de problemas junto ao Conselho Regional de Medicina e pela equipe de enfermagem;
 - c.1 Operacional Técnico - envolverá os técnicos de enfermagem, que terão em suas mãos a responsabilidade de preservar, restituir e manter a saúde dos pacientes, seguindo à risca as orientações médicas. Além deles, os maqueiros, que se responsabilizarão pela condução dos pacientes até a sala de intervenção. Este departamento estará subordinado diretamente à Diretoria Técnica.
- d) Diretor Administrativo – responsabilizar-se-á pela contratação e demissão de funcionários, acompanhamento de contratos com fornecedores e clientes e reformas de melhoria na empresa;
 - d1. Gerente Administrativo - essa gerência estará estruturada em áreas específicas e interrelacionadas, permitindo uma melhor distribuição de competências em relação às atividades desenvolvidas, sendo responsável pelo processo operacional. Será responsável pela supervisão dos serviços gerais, operacionais, realização das compras e pelos controles comerciais, subordinada hierarquicamente à Diretoria Administrativa e Técnica, com as seguintes atividades:
 - ✓ ☐ Pessoal - acompanhará, controlará e disponibilizará, através de um banco de dados atualizado, a admissão e a demissão de funcionários, provisão e mapa de férias e 13º salário;
 - ✓ ☐ Compra – responsabilizar-se-á pelas compras efetuadas com a devida cotação de preços e autorização prévia da Diretoria, e pelo setor de al-

moxarifado e farmácia, devidamente informatizados, com controle de estoque;

- ✓ ☐ Comercial - controlará os contratos referente aos Planos de Saúde, que hoje são a maior fonte de renda da empresa, além dos convênios chamados éticos, como: bancos, cooperativas, medicinas de grupo, e com os fornecedores fixos;

e) Diretor Financeiro - responsabilizar-se-á pelas movimentações financeiras da empresa, operações bancárias, controle de cheques a receber e pendentes de recebimentos e contas a pagar.

e1. Gerente Financeiro - essa gerência estará estruturada em áreas específicas e interrelacionadas, permitindo uma melhor distribuição de competências em relação às atividades desenvolvidas, sendo responsável pelo processo financeiro:

- ✓ ☐ Faturamento – controlará as conversões das operações de prestação de serviços e as glosas dos convênios;
- ✓ ☐ Contas a Receber – controlará os recebimentos dos planos de saúde, cheques pré-datados e à vista;
- ✓ ☐ Contas a Pagar – controlará os pagamentos com fornecedores diversos;
- ✓ ☐ Operações Financeiras - realizará conciliações bancárias e, diariamente, a movimentação do caixa e o fluxo de caixa.

Tal estrutura permitirá maior agilidade nas informações dentro da organização, tornando as atividades mais especializadas, melhor controladas, com ganhos em termos de produtividade e aumento na motivação dos executores.

Dessa forma, a controladoria estará subordinada ao Conselho Administrativo, responsabilizando-se por analisar e avaliar as informações relacionadas ao planejamento estratégico, planejamento operacional, orçamento, controles, avaliação dos resultados, planejamento tributário, contabilidade e auditoria externa, e auxiliando os gestores nas suas tomadas de decisões.

5.2 CONFIGURAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES

Com a revolução tecnológica e a rapidez com que as informações são processadas e transferidas para os diversos tipos de usuários, faz-se necessária a utilização de um sistema de informação, para agilizar o registro das operações e o respectivo processamento dos dados,

disponibilizando informações precisas e oportunas para gerar relatórios e controles de gestão operacional.

Assim, é necessário que a empresa em estudo configure o seu sistema de informações para atender a algumas expectativas dos gestores e da própria controladoria, a saber:

- ✓ ☐ fornecer informações objetivas, claras e oportunas para os gestores, visando a garantir o comprometimento e o uso adequado dos recursos disponibilizados para o desenvolvimento dos projetos estabelecidos para o sucesso da empresa;
- ✓ ☐ ajudar na comunicação e na construção da compreensão e interatividade entre os processos, os funcionários, os proprietários e os clientes-pacientes, para alcançar melhores resultados no menor tempo possível;
- ✓ ☐ alinhar a estrutura organizacional com os processos, discriminando as responsabilidades e a autonomia das pessoas e das suas respectivas áreas;
- ✓ ☐ indicar e mensurar sucessos ou insucessos durante o desenvolvimento dos processos;
- ✓ ☐ ajudar a elaborar acordos entre as partes envolvidas, direcionando o sistema integrado às mudanças e à reformulação das tarefas;
- ✓ ☐ permitir um *feedback* da performance, ou seja, alinhar a performance individual com a da organização como um todo.

Para tanto, sugere-se a criação de um sistema integrado de informações, interligando todas as operações da empresa, como: compras de mercadorias, faturamento, contas a pagar e receber - financeiro, prestação de serviços, para avaliar e controlar quantitativamente o patrimônio, relatando aos usuários as mutações sofridas.

5.2.1 Sistema integrado de informações

Tal sistema gerará informações para a controladoria, que se responsabilizará por criar relatórios contábeis-gerenciais necessários para elaborar o planejamento operacional e controlar os processos desenvolvidos, agilizando as tomadas de decisões e minimizando as possibilidades de perdas para a empresa.

O sistema de informações contábeis-gerenciais da empresa deverá integrar o sistema operacional por meio de controles e geração de relatórios que atendam às necessidades da controladoria e dos gestores para mensurar os resultados financeiros, econômicos e patrimoniais, como o mostrado na figura 30.

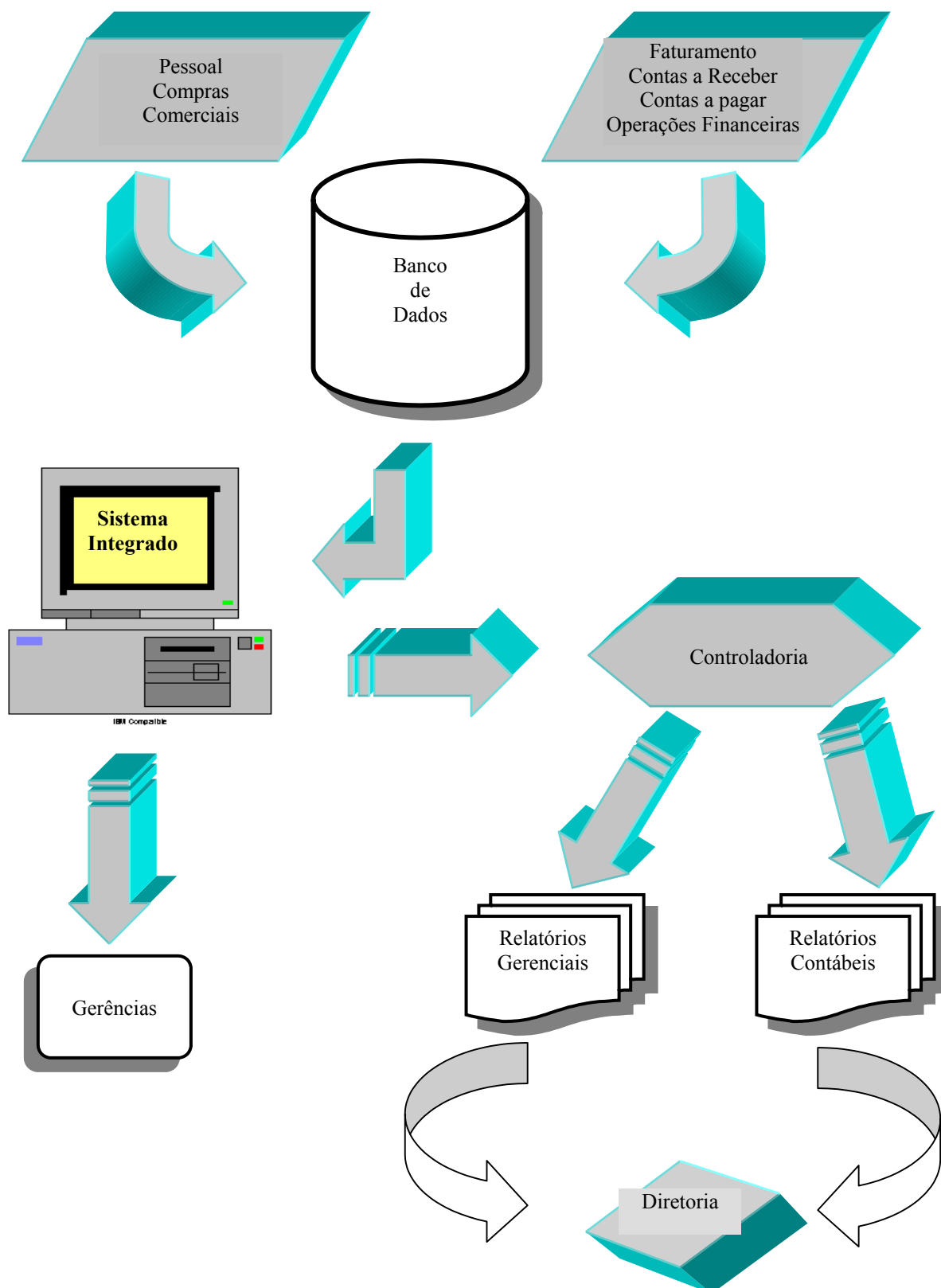


Figura 30: Integração das informações operacionais

Dessa forma, o sistema de informação gerencial da empresa integrará os dados gerados pelas atividades desenvolvidas, como: pessoal, compras, comercial, faturamento, contas a

receber, contas a pagar e operações financeiras. Esses serão armazenados em um banco de dados e processados no sistema de informação integrado. Mediante esses dados, o sistema de informações integrado gerará informações necessárias à controlaria.

A Controladoria se responsabilizará por esse sistema de informação integrado, interpretando e comunicando aos gestores e a outros usuários as informações, que repassará em relatórios.

Para o desenvolvimento desse sistema, faz-se necessário ponderar algumas premissas, como:

- ✓ ☐ apurar o resultado econômico da empresa, bem como dos seus produtos, clientes, convênios, conforme a necessidade dos gestores;
- ✓ ☐ permitir a avaliação do desempenho de cada área, dos produtos, clientes e funcionários;
- ✓ ☐ disponibilizar as informações no momento oportuno e com alto grau de confiabilidade;
- ✓ ☐ refletir adequadamente os relacionamentos entre as áreas;
- ✓ ☐ apoiar o autocontrole dos gestores;
- ✓ ☐ induzir à decisão correta; e
- ✓ ☐ ampliar os benefícios das informações, que deverão ser maiores que os gastos para a sua geração.

Dessa maneira, o sistema integrado de informações permitirá que os processos desenvolvidos sejam acompanhados e controlados em tempo real, ajustando-os ao ambiente, de acordo com as necessidades da empresa. Permitirá agilidade no desenvolvimento das rotinas de trabalho e na disponibilização de dados e informações aos seus usuários.

Para que esse sistema seja eficiente, os gestores deverão fazer um *endo-marketing* com os funcionários, propiciando treinamentos e mini-palestras sobre a sua importância para a empresa e para os funcionários-executores. Também deverá ser realizada a padronização dos processos, ou seja, deverá ser elaborado planejamento das rotinas de trabalho a serem executadas através de manuais internos sobre as rotinas de trabalho, autonomia e responsabilidades de cada funcionário e especificação da missão, visão, objetivos e metas a serem atingidas.

O sistema de padronização começará pelas tarefas críticas, aquelas nas quais um pequeno erro afeta fortemente a qualidade dos serviços, como compra de materiais, forma de pagamento das obrigações, escolha do melhor tipo de aplicações financeiras e outras.

A padronização, então, ocorrerá para reter o domínio tecnológico e gerencial da em-

presa, facilitar o treinamento e acompanhamento de suas tarefas ou de seus processos.

5.2.2 O sistema de informações acompanhando os processos da empresa

A controladoria, juntamente com a alta administração, planejará o sistema de informações voltado ao controle de gestão operacional, de acordo com as suas características, particularidades e necessidades, de forma a integrar ações e informações em todos os processos.

As operações contábeis devem ser registradas no sistema de informação integrado durante a ocorrência dos fatos, na própria empresa, e repassadas ao escritório de contabilidade via rede, utilizando-se da *internet* ou de outro recurso tecnológico, conforme figura 31.

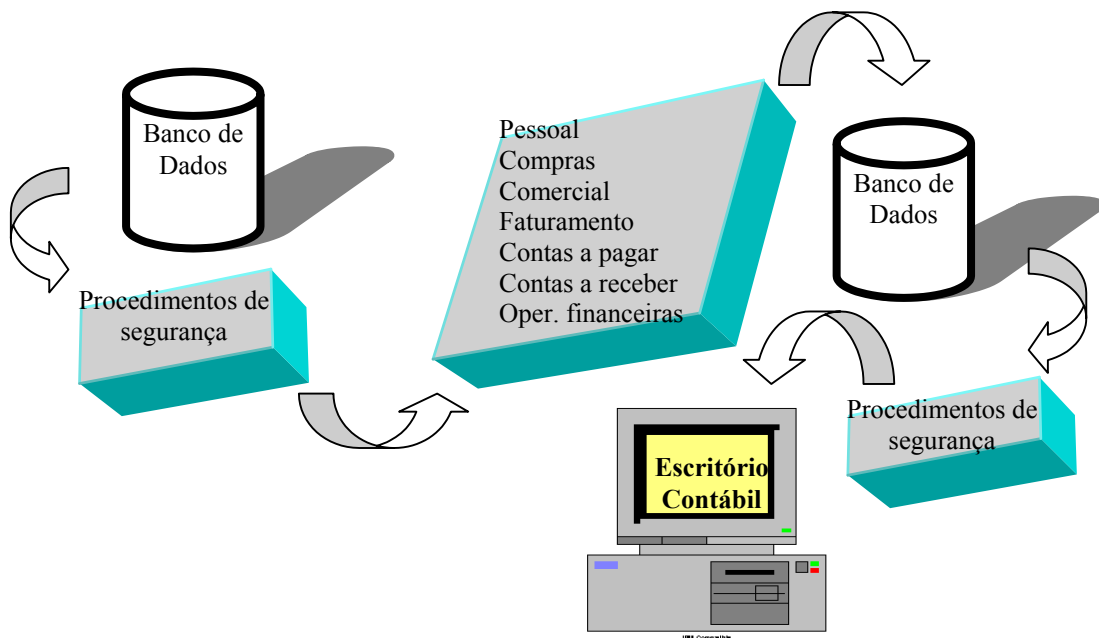


Figura 31: Registro contábil no sistema de informação integrado

Os documentos que darão suporte às operações serão enviados ao escritório de contabilidade no dia seguinte ao acontecimento dos fatos. O escritório, de posse dos documentos, realizará conferências de escriturações, possíveis alterações e arquivamentos, conforme determinações legais.

Os gestores e os demais funcionários terão acesso às informações gerenciais ou contábeis relacionadas com a área de atuação. Todos os gestores e funcionários terão senhas para acessar ao sistema e obter informações relacionadas ao desenvolvimento das atividades que se encontram sob sua responsabilidade. Os gestores terão liberdade para acessar todas as informações contábeis e gerenciais da empresa.

Quaisquer alterações nas informações registradas deverão ser feitas mediante liberação

do responsável da área, através da digitação de sua senha. As senhas deverão ser alteradas uma vez ao mês, para evitar consultas indevidas por funcionários de outras áreas; deverão ser secretas como medida de prevenção contra fraudes.

A título de ilustração, serão apresentados os processos de compra, contas a pagar e a receber a as funções da controladoria a serem executadas na empresa em estudo.

5.2.2.1 O processo de compras

O Processo de Compras executará as seguintes atividades sequenciais: requisição de compras; cotação e análise dos pedidos de insumos; pedidos de compras com programação de remessa; negociações com fornecedores sobre preços, condições, impostos e autorização para faturamento; recebimento físico; verificação de faturas e registros em livros contábeis e fiscais, conforme evidencia-se na Figura 32.

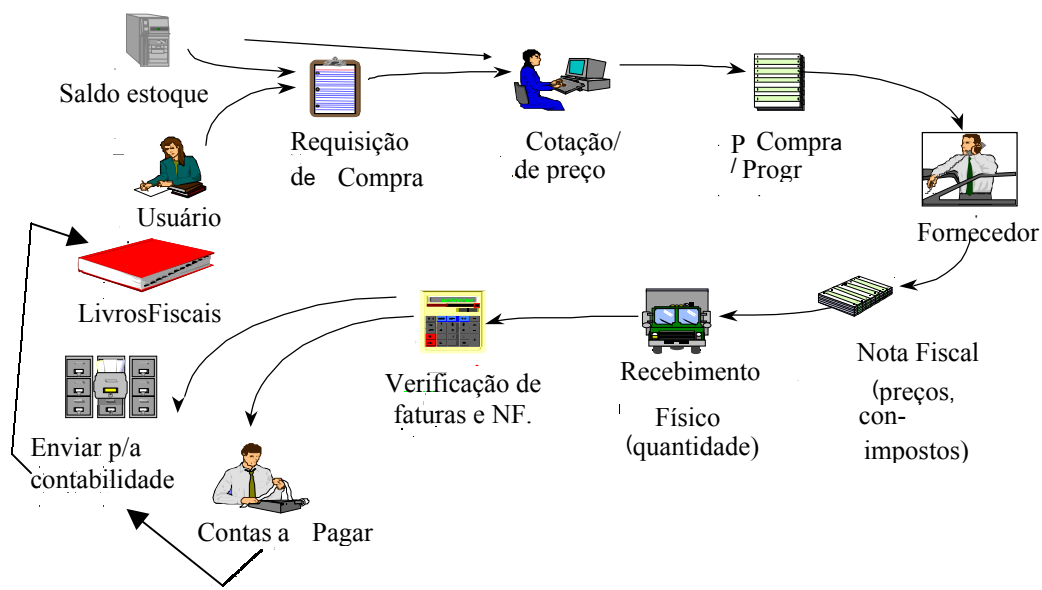


Figura 32: Demonstração do fluxo do processo de compras

As compras de mercadorias, materiais de consumo e contratação de serviços deverão ser efetuadas, em sua maioria, com fornecedores fixos ou por cotação de preços, utilizando formulários específicos. As análises dos pedidos e autorizações para aquisição serão feitas pela diretoria financeira e gerência administrativa. Os pedidos serão gerados diretamente pelo sistema informatizado, que apresentará a posição mínima e máxima do estoque.

Para a aquisição de outros materiais e serviços, serão realizadas cotações de preços

com limites definidos (acima de R\$ 500,00 com autorização do diretor financeiro e abaixo de R\$ 500,00 pela gerência administrativa). Todas as operações deverão ocorrer utilizando as documentações de suporte.

Durante o recebimento das mercadorias, será feita a conferência do pedido de compras com a respectiva nota fiscal. Se todas as mercadorias solicitadas estiverem de acordo com o pedido, será autorizado o seu recebimento total. A nota fiscal será cadastrada no sistema, atualizado o estoque, gerando informações para o contas a pagar. Em seguida, a nota fiscal mais as informações do contas a pagar serão encaminhadas para a empresa de contabilidade.

Após a explicação do processo de compras com suas nuances, a gerência administrativa deverá tomar medidas cabíveis no sentido de concretizá-las, mas para isso faz-se necessário o estudo do processo do contas a pagar.

5.2.2.2 O processo do Contas a Pagar

O sistema integrado permitirá conhecer dados e gerar controles e relatórios referentes às contas a pagar, por datas a vencer e vencidas, conforme fluxo mostrado na Figura 33.

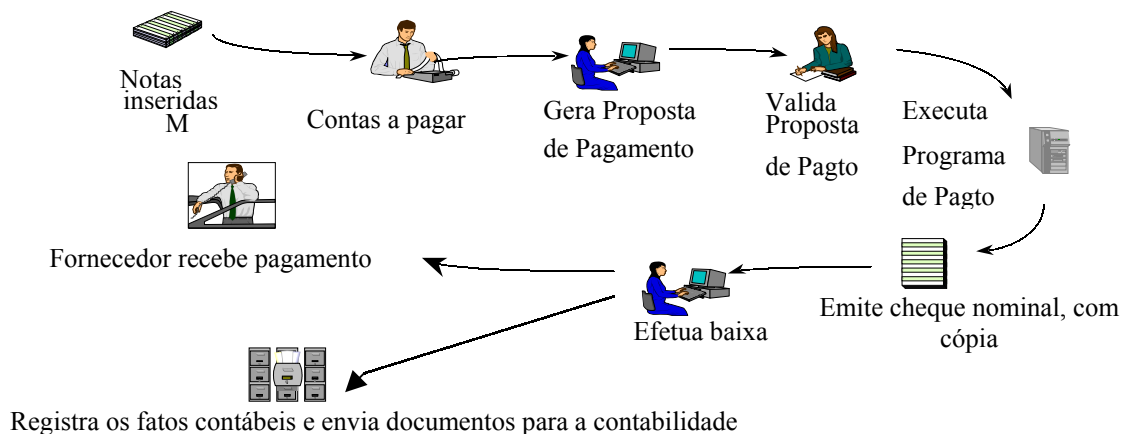


Figura 33: Demonstração do fluxo do processo de Contas a Pagar

A gerência financeira realizará a conferência dos pagamentos pendentes na segunda-feira. Em seguida, emitirá a proposta de pagamento e os documentos anexados e a encaminhará para o diretor financeiro, que realizará a análise e a autorização dos pagamentos da semana. Os pagamentos serão efetuados pela gerente financeira, responsável pelo contas a pagar, que atualizará os dados cadastrais e efetuará as baixas.

Ao executar o programa de pagamentos, os cheques serão emitidos de forma eletrô-

nica e nominal ao fornecedor, com as respectivas cópias, assinados pelo diretor financeiro e, na sua ausência, pelo diretor administrativo/técnico.

Automaticamente, as informações serão registradas no sistema contábil, com baixas das duplicatas e saída do recurso financeiro.

Após o encerramento do processo de compras, a gerência financeira deverá controlar os pagamentos ou as obrigações geradas por esse processo, como também as referentes a despesas com funcionários e manutenção. Para um melhor controle do fluxo de caixa, deverá avaliar o giro médio dos pagamentos com os recebimentos para verificar o deslocamento dos recursos financeiros da empresa.

5.2.2.3 O processo de Contas a Receber

O Processo do Contas a Receber se consubstanciará do registro das operações provenientes das vendas de serviços. Suas atividades passarão pelo ciclo mostrado na Figura 34.

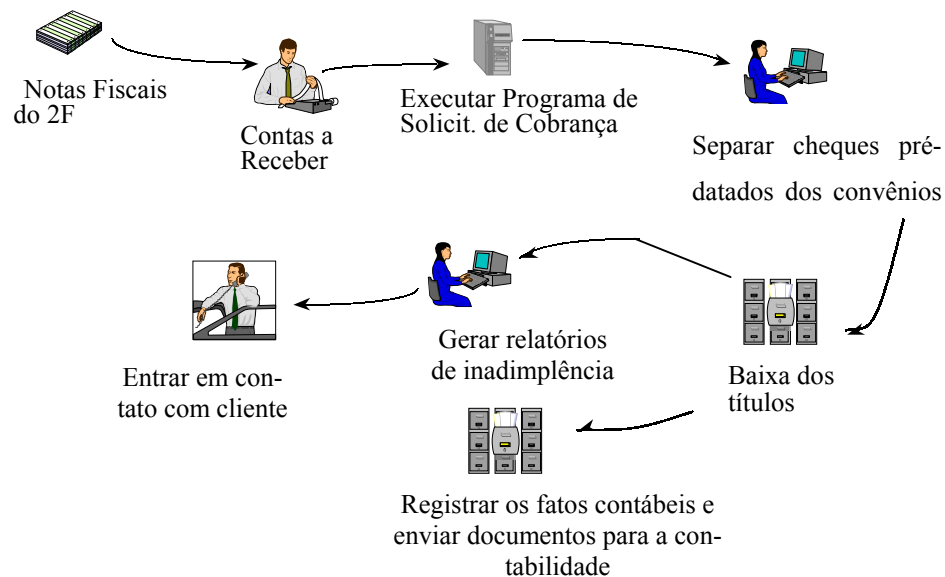


Figura 34: Demonstração do fluxo do processo de Contas a Receber

A gerência financeira emitirá notas fiscais de serviços, controlará o contas a receber, executará o programa de solicitação de cobrança, baixará os títulos, gerará os relatórios de inadimplências e efetuará contatos com clientes.

Os serviços de intervenção cirúrgica têm as forma de pagamento à vista, a prazo ou de convênios diretos e indiretos. Os recebimentos em dinheiro serão depositados em conta cor-

rente, no mesmo dia ou no dia seguinte. O comprovante do depósito será anexado ao relatório de movimentação diária do caixa.

Os recebimentos com cheques ocorrerão mediante carimbo da empresa, nominais ao Centro de Cardiologia, e serão depositados no mesmo dia do recebimento ou no dia subsequente. Os cheques pré-datados, nominais à empresa, serão relacionados no sistema por data de vencimento, arquivados dessa mesma forma em uma pasta no cofre.

O controle de depósitos será feito pela gerência financeira, que realizará a conciliação bancária diariamente e efetuará as baixas dos clientes.

Os exames realizados através de convênios diretos ou indiretos terão os seus comprovantes repassados à gerência financeira diariamente, que efetuará a sua análise e registro no sistema por data de realização dos exames e os arquivará em uma pasta, individualizados por tipo de convênio e empresa.

Os convênios diretos serão controlados por boletos bancários. As empresas conveniadas realizarão os pagamentos diretamente no banco, não sendo permitido o recebimento na própria empresa. Já os convênios indiretos serão recebidos através de cheque nominal ao Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista Ltda. A gerência financeira conferirá os valores recebidos com as informações existentes no sistema e, em seguida, eles serão encaminhados ao banco para depósito.

Os cheques devolvidos serão arquivados no Departamento de Contas a Receber, sendo cadastrados no sistema para que possam gerar relatórios de acompanhamento. Todas as pendências passarão por processo de negociação e, posteriormente, caso não recebidas, serão enviadas para uma empresa que prestará serviços jurídicos ao Centro de Cardiologia Radiologia Intervencionista Ltda.

Pela característica do ramo em que a empresa atua, prestação de serviços na área de saúde à população, é impossível bloquear os serviços para clientes inadimplentes, pois a empresa tem como proposta salvar vidas acima de qualquer situação. Mas o sistema permitirá conhecer dados sobre as empresas conveniadas, sua situação financeira para com o Centro de Cardiologia e o cadastro dos pacientes regulares ou irregulares.

Automaticamente, as informações serão registradas no sistema contábil, registrando as baixas dos cheques pré-datados, os recebimentos dos convênios e outros recebimentos, e as entradas de recursos financeiros nas contas bancárias ou no caixa.

A gerência financeira será responsável pelo processo do contas a receber, acompanhando os registros dos valores a receber dos pacientes, provenientes de prestação de serviços à vista, a prazo com cheque pré-datado ou por convênios.

Mediante as informações geradas pelos processos de compras, contas a receber e contas a pagar, é possível que a controladoria participe na elaboração do planejamento, orçamento, avaliação de resultados, planejamento tributário e na contabilidade.

5.2.2.4 Fluxo de informações da Controladoria

A Controladoria se responsabilizará por gerar informações necessárias aos diversos processos e controles da empresa, auxiliando e interpretando as informações contábil e econômico-financeiras aos gestores, desenvolvendo as funções apresentadas na figura 35.

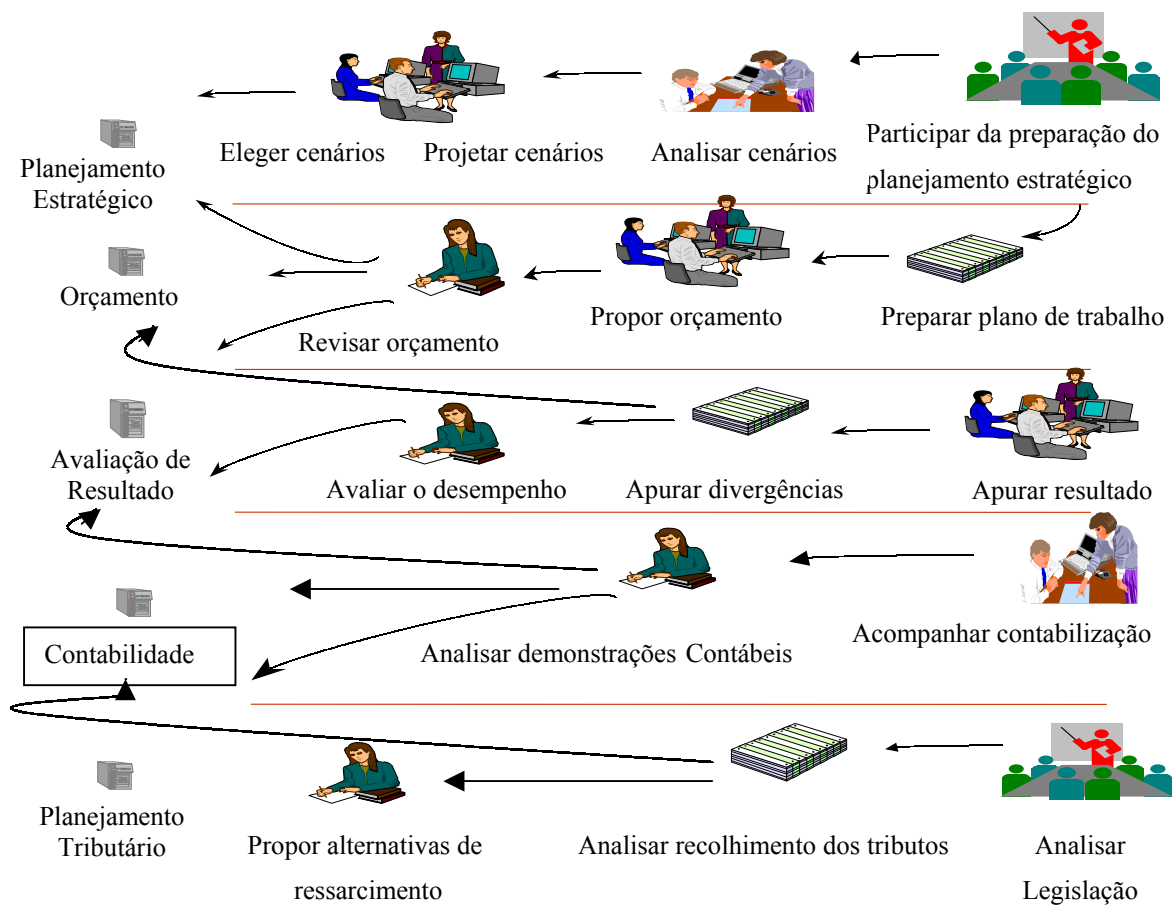


Figura 35: Demonstração do fluxo de informações da Controladoria

As funções da Controladoria estarão voltadas principalmente para os assuntos econômicos e financeiros da empresa, desenvolverá algumas atividades, obedecendo à sua autonomia e responsabilidade, buscando a otimização dos resultados da empresa, conforme mostrado na figura 36:

ETAPAS DO PROCESSO DE GESTÃO	ATIVIDADES DA CONTROLADORIA
Planejamento estratégico	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <input type="checkbox"/> Participar e propor metodologia na elaboração do planejamento estratégico; ✓ <input type="checkbox"/> Coordenar reuniões para definição de indicadores e definição dos planos; ✓ <input type="checkbox"/> Efetuar estudos e análise sobre os cenários; ✓ <input type="checkbox"/> Mapear as oportunidades, os riscos e efetuar análises internas; e ✓ <input type="checkbox"/> Consolidar o planejamento estratégico.
Planejamento operacional	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <input type="checkbox"/> Participar na elaboração do planejamento operacional; ✓ <input type="checkbox"/> Preparar o plano de trabalho; ✓ <input type="checkbox"/> Criar políticas para as diretrizes estratégicas e metas para cada tipo de exames e modelos de decisão e mensuração; ✓ <input type="checkbox"/> Dar apoio ao orçamento.
Orçamento	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <input type="checkbox"/> Propor metodologia de elaboração do orçamento; ✓ <input type="checkbox"/> Propor indicadores básicos para atingir os resultados; ✓ <input type="checkbox"/> Definir metas e objetivos a serem atingidos de acordo com o planejamento estratégico; ✓ <input type="checkbox"/> Assessorar na elaboração do orçamento; ✓ <input type="checkbox"/> Consolidar e analisar o orçamento global; ✓ <input type="checkbox"/> Propor ajustes e revisões no orçamento; ✓ <input type="checkbox"/> Coordenar as revisões e atualizações do orçamento; ✓ <input type="checkbox"/> Elaborar relatório das divergências e propor medidas corretivas e novas revisões.
Avaliação de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <input type="checkbox"/> Desenvolver e implementar o modelo de avaliação de resultado; ✓ <input type="checkbox"/> Apurar o resultado: efetuar a comparação entre o previsto e o realizado; ✓ <input type="checkbox"/> Apurar divergências e informar sobre as divergências, solicitar justificativas, analisar impacto no resultado final, verificar formas de recuperação, formalizar justificativas; ✓ <input type="checkbox"/> Acompanhar as estratégias internas e externas; ✓ <input type="checkbox"/> Apurar os indicadores de resultado; ✓ <input type="checkbox"/> Avaliar o desempenho e acompanhar a performance da empresa;
Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <input type="checkbox"/> Acompanhar todas as operações contábeis da empresa; ✓ <input type="checkbox"/> Acompanhar a evolução das contas patrimoniais e de resultado; ✓ <input type="checkbox"/> Analisar as mutações relevantes e as demonstrações contábeis; ✓ <input type="checkbox"/> Interpretar as informações contábeis para os gestores; ✓ <input type="checkbox"/> Criar relatórios com as informações contábeis; ✓ <input type="checkbox"/> Ter contato com auditoria externa.
Planejamento tributário	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <input type="checkbox"/> Efetuar estudos e simulações sobre questões tributárias; ✓ <input type="checkbox"/> Analisar e interpretar as normas fiscais; ✓ <input type="checkbox"/> Analisar os recolhimentos dos tributos; ✓ <input type="checkbox"/> Propor ressarcimento com amparo legal; ✓ <input type="checkbox"/> Consolidar e implementar o planejamento tributário.

Figura 36: Atividades da Controladoria

A Controladoria integrará todos os elementos envolvidos nos processos operacionais, nas tarefas de planejamento, implementação e controle, utilizando tecnologia de comunicação e informação. Seu papel será de tradutor e comunicador dessas informações aos gestores para a tomada de decisões.

Além das funções citadas, caberá à Controladoria do Centro de Cardiologia e Radiolo-

gia Intevencionista dar apoio à gestão, responsabilizando-se por: coordenar e desenvolver um sistema de informações gerenciais para o centro; uniformizar e padronizar as informações e as atividades; fornecer informações para os gestores na tomada de decisão; propor ferramentas e recursos para disponibilizar as informações; e assessorar todas as áreas da empresa na utilização dos instrumentos gerenciais.

As análises realizadas pela controladoria evidenciarão as operações executadas pela empresa, os recursos existentes, o comportamento dos fornecedores, dos clientes, dos concorrentes, a economia, os regulamentos, as leis específicas da saúde e fiscais, as mudanças governamentais e tecnológicas.

A utilização do sistema de informação proposto permitirá maior eficiência operacional na realização dos processos, racionalização do tempo de execução das atividades, delimitação de forma clara das atividades desenvolvidas, aumento da sinergia e fluidez no inter-relacionamento dos processos, redução dos gastos com análise e programação, registro *on-line* da maioria das transações executadas pelo sistema e redução de custos administrativos.

No entanto, o sistema proposto não visa a resolver todos os problemas de gestão da empresa, mas a dar subsídios para gerar informações à controladoria, que por ele se responsabilizará, disponibilizando relatórios aos usuários e melhorando o sistema de controle.

5.3 SISTEMA DE CONTROLE

Para o desenvolvimento e implementação de processos de melhorias no sistema de controles, serão pré-estabelecidos itens com definições e atribuições específicas a serem seguidas por todos os membros da corporação, segundo apresentado na Figura 37.

Categorias de controle	Atribuições
Planejamento Integrado	Planejamento de todas as estratégias desenvolvidas pelo nível gerencial, estabelecendo metas para as unidades de trabalho.
Gerenciamento das rotinas	Evolução do gerenciamento das rotinas, padronização dos itens de controle e verificação estabelecidos.
Gerenciamento dos meios de produção de serviços	Gerenciamento dos investimentos em ativos, quais sejam, prédios, equipamentos, móveis e manutenção da capacidade de prestar serviços.
Resultados	Cumprimento das metas.
Pessoas	Treinamentos, escolaridade, comunicação, segurança e saúde ocupacional.
Liderança	Avaliação do processo de motivação dos empregados para alcance dos resultados, disseminação das crenças e valores.
Garantia da qualidade	Responsabilidade pela garantia da qualidade dos serviços, alcançada pela confirmação de ações através dos padrões e prática da política da qualidade.
Satisfação dos consumidores	Mensuração do nível de satisfação dos consumidores.

Figura 37: Categorias de controle e respectivas atribuições

O gerenciamento das rotinas operacionais do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista terá como objetivo verificar as ações conduzidas pelos empregados, eliminando as anomalias na execução das tarefas efetivadas por todos os níveis hierárquicos em busca da padronização dos processos. O ponto de partida para a renovação dos controles será o contato direto com as pessoas e o levantamento descritivo e rigoroso de todos os procedimentos realizados.

Terá ações e verificações diárias, conduzidas para que se possa assumir a responsabilidade no cumprimento das obrigações conferidas a cada indivíduo e a cada negócio. Buscará as causas da impossibilidade de se atingir uma meta, estabelecerá contrapartidas, estabelecerá um plano de ação e o padronizará em caso de sucesso. A base de gerenciamento da rotina consistirá em:

- a) definição da autoridade e responsabilidade de cada um;
- b) padronização dos processos e trabalhos;
- c) monitoramento dos resultados dos processos e sua comparação com as metas;
- d) ação corretiva no processo a partir dos desvios encontrados;
- e) ambientação do trabalho, podendo utilizar a filosofia japonesa dos 5S; e
- f) busca contínua de perfeição.

Assim, serão estabelecidos trabalhos para definir processos mais fortemente impactados por fatores externos e internos, tais como modificações no mercado, crescimento dos empregados através de educação e treinamento, influência da tecnologia da informação, cultura local, influências das pessoas e mudanças tecnológicas.

O sistema de controle permitirá controlar as atividades utilizando-se de padronização das rotinas de trabalho, dos formulários, planilhas informativas e das atividades para acompanhar, monitorar e avaliar os processos operacionais e os de gestão. Dessa maneira, as informações são geradas com mais confiabilidade para serem utilizadas pelos gestores durante a elaboração do planejamento operacional e do orçamento.

5.3.1 Planejamento operacional

O processo do planejamento operacional encontra-se localizado no nível operacional da empresa, ou seja, no nível em que as ações são concretizadas. Como proposta para elaboração do planejamento operacional do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista Ltda. devem ser consideradas algumas premissas:

- a) o planejamento operacional encontra-se relacionado diretamente ao planejamento estratégico da empresa, que definirá a missão, o tipo do negócio, os serviços, o mercado, o volume e os preços de vendas, observando sempre os objetivos e as diretrizes estabelecidas no planejamento estratégico;
- b) durante a execução, analisará receitas operacionais, custos, margem de contribuição, resultado bruto e despesas operacionais, avaliando quais são as suas fontes e quantidades de investimentos e financiamentos aplicados;
- c) a partir daí, criará uma estrutura desejada ou ideal para os seus bens e direitos, obrigações para com terceiros, receitas operacionais, não-operacionais e financeiras, custos fixos e variáveis, despesas fixas e variáveis, margem de contribuição, capital de giro e outras;
- d) será quantificado, através da implantação de um sistema de orçamento, que projetará as receitas de serviços, os custos dos serviços prestados, as compras de materiais diretos, custos com mão-de-obra direta, custos indiretos e outros; e
- e) projetará as demonstrações contábeis bem como as informações gerenciais para analisar o desempenho econômico e financeiro do negócio.

Tal orçamento objetivará consolidar e analisar o orçamento geral da empresa bem como avaliar as possíveis divergências em relação ao planejado. Em caso de divergências, deverá avaliar se são positivas ou negativas e se será necessário sugerir medidas corretivas.

O uso do sistema integrado das informações operacionais com as gerenciais gerará relatórios para acompanhar os sistemas de orçamentos e projeções das demonstrações contábeis.

5.3.2 Orçamento empresarial

O planejamento integrado será executado na forma de gerenciamento a partir das diretrizes estabelecidas e consistirá em um sistema voltado para atingir as metas que não podem ser alcançadas pela rotina diária da empresa.

O Plano Anual detalhará as ações que serão executadas ao longo do ano, composto por um plano de ação e orçamento, necessários para alcançar as metas. Com o objetivo de operacionalizar as estratégias e as diretrizes, serão desdobradas em gerenciamento da rotina, que busca a manutenção da confiabilidade e a melhoria da competitividade, do nível de controle de resultados, e gerenciamento das diretrizes, que modificarão os padrões de trabalho para alcançar os resultados necessários.

A empresa manterá controle orçamentário de todas as atividades de acordo com as suas necessidades, gerando relatórios específicos para a receita de serviços, custo dos serviços, despesas fixas, Balanço Patrimonial Projetado e Demonstração do Resultado do Exercício.

a) Orçamento da receita de serviços

O orçamento de receitas de serviços, mostrado na figura 38, apresentará o valor e a quantidade estimada por tipos de procedimentos para um período de 12 meses.

	Jan						Fev					
	Valor – R\$			Quantidade			Valor – R\$			Quantidade		
	P	R	V	P	R	V	P	R	V	P	R	V
Angioplastia :												
- Cerebral												
- Vascular												
Embolização												
Valvoplastia:												
- Mitral												
- Pulmonar												
Estudo de pontes												

Figura 38: Orçamento dos Serviços

De acordo com o tipo de intervenção, mensalmente será especificado o valor e a quantidade realizado em comparação com o planejado. Dessa forma, será possível detectar as variações e suas possíveis causas, permitindo um acompanhamento da evolução das receitas.

b) Orçamento dos custos dos serviços

O orçamento dos custos e serviços, apresentado na figura 39, comparará o valor dos custos orçados com o realizado, acompanhando as variações e analisando as divergências detectadas.

Itens	Ano ant.		Jan		Fev		Mar		Abril		Maio		...		Dezembro	
	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R
- Medicamentos																
- A																
- Materiais compl.																
- B																
- M. O D.																
- C.I.F.																
- Vol. de serviços																
Custo dos Serviços																

Figura 39: Orçamento dos Custos dos Serviços

De acordo com o tipo de intervenção, mensalmente serão especificados os custos realizado em comparação com o planejado. Dessa forma, será possível detectar as variações e suas possíveis causas, permitindo um acompanhamento da evolução dos custos.

c) Orçamento das despesas fixas

Esse relatório, conforme apresentado na Figura 40, comparará o valor das despesas fixas orçadas com as realizadas, acompanhando as variações e analisando as divergências detectadas.

Itens	Jan		Fev		Mar		Abr		Mai		Jun		Ano	
	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R
- Salários														
- Encargos Sociais														
- Energia Elétrica														
- Materiais para Escritório														
- Propaganda														
- Honorários Contador														
TOTAL														

Figura 40: Orçamento das Despesas Fixas

Mensalmente, serão especificadas todas as despesas fixas realizadas em comparação com as planejadas. Dessa forma, será possível detectar as variações e suas possíveis causas, permitindo um acompanhamento da evolução das despesas.

d) Balanço Patrimonial Projetado

É um relatório, como mostra a figura 41, que evidenciará a projeção de bens, direitos e obrigações no final do período orçamentário.

Balanço Patrimonial Projetado em 31/12/							
	Saldo – R\$				Saldo – R\$		
Ativo				Passivo			
Circulante				Circulante			
✓ <input type="checkbox"/> Disponível				Fornecedores			
✓ <input type="checkbox"/> Direitos a Receber				Tributárias			
✓ <input type="checkbox"/> Estoques				Sociais			
✓ <input type="checkbox"/> Despesas Antecipadas				Financeiras			
Realizável a Longo Prazo				Exigível a Longo prazo			
✓ <input type="checkbox"/> Direitos a Receber				Financeiras			
Permanente				Patrimônio Líquido			
✓ <input type="checkbox"/> Investimento				Capital Social			
✓ <input type="checkbox"/> Imobilizado				Reservas			
✓ <input type="checkbox"/> Diferido				Lucros Acumulados			

Figura 41: Balanço Patrimonial – Projetado

Conforme figura, no Balanço Patrimonial Projetado, os saldos das contas do Ativo e do Passivo serão consolidados grupos e subgrupos, facilitando a comparação dos valores realizados com os projetados e permitindo melhor visualização das variações e suas possíveis causas.

e) Demonstração do Resultado Projetado

É um relatório, como mostra a Figura 42, que se referirá às projeções das receitas, custos, despesas e lucro do período.

Demonstração do Resultado Projetado em 31/12/	
Receita Bruta	
(-) CSP	
Lucro Bruto	
(-) Despesas Operacionais	
(-) Vendas	
(-) Administrativas	
(-) Resultado Financeiro	
Lucro Líquido Operacional	
(-) Imposto de Renda	
Lucro Líquido do Exercício	

Figura 42: Demonstração do Resultado do Exercício – Projetado

Anualmente, será projetada a Demonstração do Resultado do Exercício, consolidando as contas de resultado, as receitas, os custos e as despesas, para que sejam confrontados os valores realizados com o projetado. Dessa forma, é possível detectar as variações e suas possíveis causas.

Para acompanhar o que foi planejado, será necessário adotar controles operacionais do patrimônio e dos resultados econômicos da empresa. Tais controles permitirão verificar se os planos estão sendo seguidos conforme as políticas, normas, procedimentos e padrões estabelecidos no planejamento operacional.

Os registros deverão ser gerados por atividade, para que ofereçam informações necessárias à controladoria que confeccionará os relatórios para os gestores.

A seguir, são apresentadas propostas de controle de alguns itens que compõem o patrimônio e o resultado da empresa em estudo.

5.3.3 Controles do caixa

Para resolver problemas rotineiros e realizar gastos de pequeno valor, a empresa utili-

zar-se-á de um fundo fixo de caixa no valor de R\$ 500,00, com as saídas aprovadas pela gerente financeira e comprovadas com documentação idônea.

A autorização de retirada de fundo fixo diz respeito às retiradas de dinheiro de caixa para pequenos pagamentos, os quais deverão ser formalizados mediante preenchimento de formulário, mostrado na Figura 43.

Data	
Nome	
Depto	
Conta contábil	
Valor	
Recebi do fundo fixo a importância R\$ para pagamento de :	
Assinatura do gerente	Assinatura do funcionário

Figura 43: Autorização Retirada Fundo Fixo

Neste, é preciso especificar a data da retirada, a descrição da obrigação, qual departamento lhe deu origem, o valor e a assinatura do funcionário que utilizou o dinheiro para efetuar possíveis pagamentos e da gerente financeira.

As movimentações do caixa serão controladas diariamente com boletins destinados à contabilidade com os respectivos comprovantes. O fundo fixo de caixa faz parte do caixa geral da empresa, porém deve ter controles distintos entre a movimentação diária do fundo fixo e a movimentação diária do caixa.

O movimento diário de caixa compreenderá toda a movimentação financeira do dia decorrente de pagamentos e recebimentos, relacionada de acordo com o evidenciado na Figura 44, apurando-se o saldo atual do dia. Esse saldo será depositado em conta corrente, deixando um saldo remanescente para o fundo fixo.

Data:			
Histórico	Entrada	Saída	Saldo acumulado
Saldo Anterior			
Saldo Atual			

Figura 44: Movimento Diário de Caixa

A planilha especificará, então, a data da movimentação diária do caixa, bem como os valores das entradas e saídas de recursos financeiros, descrevendo as suas origens (histórico). Em seguida, confrontará as entradas com as saídas, chegando ao saldo acumulado que será adicionado ao saldo anterior, formando o saldo atual. Os excedentes de caixa serão deposita-

dos em conta corrente.

5.3.4 Controle das disponibilidades em banco

Será realizada conciliação bancária diariamente, com base nos dados colhidos dos extratos bancários de contas correntes dos bancos. Cada conta corrente deverá ter a sua conciliação feita separadamente. Para isso, será necessário o controle da movimentação diária da conta corrente do banco.

O movimento diário da conta corrente do banco visará a controlar diariamente a movimentação financeira das contas correntes bancárias, acompanhará as entradas, as saídas e o seu saldo final. No dia seguinte, será confrontado com o extrato bancário. Esse controle deverá ser feito no modelo proposto na Figura 45, eliminando possíveis fraudes.

Data:			
Banco	Nº conta corrente:		Saldo acumulado
Histórico	Entrada	Saída	
		Saldo Anterior	
		Saldo Atual	

Figura 45: Movimento Diário - Conta Corrente Banco

Nessa planilha serão especificados o banco, o número da conta corrente, o histórico com a data e nome do fornecedor ou cliente referentes às entradas e saídas, confrontando, ao final, o saldo anterior e o atual.

Tal procedimento terá como fim proteger contra possíveis erros bancários: se a emissão de cheques para pagamentos ocorrem no dia da emissão, se os depósitos correspondem às receitas ocorridas no dia, ou se são referentes a cheques depositados.

Os cheques deverão ser emitidos eletronicamente, nominais e obedecendo à sua numeração, com sua respectiva cópia.

Quando do recebimento de cheques, estes deverão ser carimbados como nominais à empresa. Os cheques pré-datados deverão ser cadastrados no sistema, arquivados por data de vencimento em pasta e colocados no cofre da empresa.

Todos os valores não utilizados pela empresa serão depositados e colocados em aplicações financeiras, avaliada a aplicação que melhor rendimento financeiro trará para empresa. O Movimento mensal das aplicações financeiras, apresentado na Figura 46, acompanhará a sua evolução através dos extratos bancários, e poderá ser elaborado diariamente.

Banco Mês:	Banco		
Nº:	Tipo:		
		Saldo Anterior	
Histórico	Entrada	Saída	
		Saldo Atual	

Figura 46: Movimento Mensal de Aplicação Financeira

Serão especificados o banco, o tipo da aplicação e o saldo remanescente; em seguida, os valores das entradas e saídas de recursos financeiros, descrevendo as suas origens (histórico). Apontarão assim o saldo atual.

Os saldos dos bancos e das aplicações financeiras deverão ser controlados separadamente, uma vez que vários convênios depositam recursos diretamente em conta corrente no banco. Após o recebimento, o banco comunicará o depósito à gerência financeira para que a mesma possa efetuar as baixas no contas a receber da empresa.

5.3.5 Controle do contas a receber

As receitas de serviços na empresa são realizadas à vista, a prazo ou utilizando convênios diretos e indiretos, sendo faturadas de acordo com o tipo de recebimento. Os cheques pré-datados e os devolvidos serão cadastrados no sistema de contas a receber para gerar relatórios de acompanhamento.

Quando do recebimento, deverão ser efetuadas baixas no sistema, gerando informações para o fluxo de caixa da empresa. Destacam-se na sequência alguns modelos de relatórios relacionadas ao contas a receber e que impactam o fluxo financeiro da empresa.

O controle do faturamento diário à vista, evidenciado na figura 47, permitirá comparar o valor faturado com o recebido, verificando as causas das possíveis divergências.

Data:				
Tipo de Recebimento	Valor Faturado	Valor recebido	Diferença	Justificativa

Figura 47: Faturamento – Diário

Diariamente, o contas a receber confeccionará a planilha do tipo de recebimento, va-

lor faturado e valor recebido, verificando as causas das possíveis divergências.

Para os serviços prestados que não tiverem a forma de recebimento à vista, isto é, nas modalidades a prazo, convênios diretos e indiretos, será importante fazer a projeção dos recebimentos e depois confrontá-los com o realizado.

O controle dos recebimentos previstos e realizados oriundos do faturamento a prazo e de convênios poderá ser efetuado conforme mostrado na figura 48.

	Mês x		Mês xx		Mês xxx		Mês xxxx		Mês xxxxx		Total	
	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R
Particular – à vista												
Particular – a prazo												
Convênio- direto												
Convênio – indireto												
Total												

Figura 48: Previsão de Faturamento

Alem de projetar o fluxo de recebimento dos serviços prestados e confrontá-lo com o realizado, será importante apurar o resultado dos serviços prestados por modalidade de serviços e forma de recebimento.

O controle das vendas por modalidade de serviço e forma de recebimento poderá ser realizado conforme mostra a Figura 49.

RESULTADO DAS RECEITAS DE SERVIÇOS – PARTICULAR								
Mês:								
Paciente	Tipo de Exame	Receita Bruta	Impostos	Custos	Lucro Marginal	Despesas Vendas	Lucro antes IR	Lucro depois IR
Total								

Figura 49: Receitas de Serviços – Particular

A planilha permite mostrar qual tipo de exame ou modalidade de recebimento está trazendo mais lucratividade para a empresa. Vale lembrar que um controle semelhante deve ser realizado para cada modalidade de recebimento dos serviços prestados.

Por fim, é importante possuir um controle do contas a receber, seja em termos de valores, vencimentos, pendências, inadimplências e categorias de contas a receber.

O controle do contas a receber pode gerar um relatório diário ou mensal, contendo informações sobre a situação financeira dos clientes e dos convênios, conforme modelo proposto na Figura 50.

Mês:							
Banco	Nº	Nome Cliente	Data		Valor		
			Emissão	Vencimento	Principal	Juros	Final
Total							

Figura 50: Contas a Receber – Cheques Pré-Datados

Dessa forma, conforme figura, serão pormenorizados o banco, o número do cheque, nome do cliente, data de emissão e vencimento do cheque, valor principal, juros e final.

Controle semelhante pode ser realizado para os convênios diretos e indiretos, bem como para os cheques devolvidos. Será importante que a empresa acompanhe o nível de envelhecimento dos cheques devolvidos e as pendências de recebimentos dos convênios diretos e indiretos.

Dessa forma, os controles mencionados acima para o contas a receber propiciam um acompanhamento dos valores a receber e dos recebidos, uma vez que representam um processo importante, e são gerados a partir da ocorrência das receitas com prestações de serviços.

5.3.6 Controle de estoques

O controle de estoques será mantido por registros eletrônicos permanentes e de forma integrada. Esse controle estará diretamente relacionado à função de compras na empresa.

Para se ter um adequado controle dos estoques e das compras, propõem-se alguns procedimentos específicos, respeitando as particularidades de cada etapa.

Inicia-se com o cadastro dos fornecedores, conforme modelo na figura 51. Esses dados serão importantes para realizar parcerias com os fornecedores fixos, mediante contrato.

		Nº da ficha
Razão Social		
CGC		
Inscrição Estadual		
Ramo do Negócio		
Responsável		
Endereço		
Telefone		
Fax		
e-mail		

Figura 51: Cadastro do Fornecedor

No cadastro, constarão razão social, CGC, inscrição estadual, endereço, responsável, telefone, fax e *e-mail*.

O pedido de compra visa a dar maior transparência às necessidades de compra, como apresentado na figura 52, devendo ser emitido em mais de uma via, sendo que uma irá para o responsável pelo recebimento e a outra permanecerá na Gerência Administrativa.

Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista de Goiânia Ltda		nº do pedido
Data:		
Descrição		Quantidade
Área solicitante:		Assinatura do solicitante:

Figura 52: Pedido de Compra

Nesse formulário, serão especificadas a data, a descrição e a quantidade dos materiais solicitados, com assinatura do solicitante. Após a solicitação da compra, deverá ser feita a cotação de preço, que deverá ser feita no mínimo com três fornecedores, utilizando-se o modelo proposto na figura 53.

					nº da cotação de preços
Data:					
Descrição	Quantidade	Marca	Valor	Condições de Pagto	Fornecedor
Assinatura do comprador:					

Figura 53: Cotações de Preços

A planilha deverá especificar a data da cotação, a descrição dos materiais cotados, quantidade, valor, condições de pagamento. Deverá prevalecer primeiramente o melhor preço; em segundo, o prazo para entrega e, por último, a marca.

A compra será realizada com o fornecedor que apresentar melhor preço e qualidade no produto. Efetuada a compra, os materiais ou medicamentos serão encaminhados para o responsável pelo recebimento, que realizará a sua conferência.

As conferências das compras consistem num controle realizado na chegada dos materiais, conferência dos produtos, confrontada com o pedido de compra e com a nota fiscal, cujo modelo consta na Figura 54.

		n.º da ordem de compra
Data:		
Nº NF:	Fornecedor:	Condições de Pagto:
Descrição		Valor
Assinatura do conferente:		

Figura 54: Conferência das Compras – Recebimento

Durante o recebimento, serão especificados o número da ordem de compra e da nota fiscal, o fornecedor, as condições de pagamento, a descrição das mercadorias ou materiais e o valor. Caso não haja irregularidade, será dada a sua entrada no estoque via sistema.

A previsão de compras será registrada em relatório elaborado com base nos exames realizados no mês anterior, servirá de base para a previsão financeira, segundo modelo da Figura 55.

PREVISÃO DE COMPRAS						
Mês:				Data:		
Material	Quantidade		Valor		Fornecedor	Data Pagto
	Mês x	Mês xx	Mês x	Mês xx		
Total						

Figura 55: Previsão de Compras

Mensalmente, será especificada a previsão de compras para cada material, especificando a data da realização, quantidade a ser usada, o valor, o fornecedor e data de pagamento. É importante ressaltar que há uma sazonalidade muito grande entre um mês e outro. Assim, a previsão de compras é um controle que fornecerá subsídio para a programação das compras.

A programação das compras, como o modelo da figura 56, permitirá o controle para que não falte material no estoque da empresa, analisando o saldo atual e o saldo mínimo do estoque.

PROGRAMAÇÃO DAS COMPRAS						
Mês:				Data:		
Material	Quantidade		Valor		Fornecedor	Data Pagto
	Mês x	Mês xx	Mês x	Mês xx		
Total						

Figura 56: Programação das Compras

Conforme figura, serão especificados a data da programação, a descrição dos materiais, as quantidades a serem usadas e o valor, o fornecedor e a data de pagamento.

Recebido o material, os documentos, como nota fiscal, conferência de recebimento, serão encaminhados para o contas a pagar. Os materiais serão encaminhados para o estoque para entrada.

Todos os medicamentos - cateter, agulhas, gases, algodões e outros itens utilizados para a realização de exames - serão requisitados à farmácia do Centro de Cardiologia através de requisição interna. As compras de medicamentos, materiais auxiliares e despesas indiretas deverão ser devidamente contabilizadas e controladas para compor o custo dos serviços.

Os demais itens de consumo, como materiais de limpeza, alimentos, roupas, lençóis e fronhas deverão ser controlados de forma eletrônica e estocados em local centralizado, almoxarifado, com a presença de um único funcionário responsável pela sua entrada e saída, utilizando requisições internas para as saídas.

As peças utilizadas para a realização da intervenção cirúrgica, como pinças, bisturis e outros, deverão ser cadastradas e controladas via sistema eletrônico.

Dessa maneira, faz-se necessário possuir um eficiente controle de todas as operações envolvidas com o estoque, pois é um Ativo importante, um bem diretamente relacionado com a geração de receitas de serviços.

5.3.7 Controle do imobilizado

O controle deve ser rigoroso, realizado pela gerência administrativa de forma permanente, com ajustes de depreciação, com quotas calculadas e registradas automaticamente pelo sistema integrado. Parte dos equipamentos é de propriedade da empresa, com exceção do aparelho que realiza as intervenções, financiado pela *Philips*.

A manutenção das informações do relatório de controle do imobilizado será continuada. As solicitações de reposição serão formalizadas pelo responsável de cada área da empresa.

Desse modo, o controle do imobilizado será um relatório destinado ao registro de cada bem comprado, de acordo com o modelo da Figura 57.

CONTROLE DO ATIVO IMOBILIZADO						
Identificação/código	Localização	Data		Valor		
		Aquisição	Baixa	Bem	Depreciação	Residual

Figura 57: Controle do Imobilizado

Desse relatório constarão as seguintes informações: código de identificação, localização, data de aquisição e baixa, número da nota fiscal, valor do bem, da conta de depreciação e o valor residual.

O controle do imobilizado é importante porque retrata os bens fixos da empresa, destinados ao funcionamento das atividades normais do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista. Faz-se mister, no entanto, controlar as quotas de depreciação, uma vez que essas representam os gastos pelo uso e pela obsolescência, afetando a situação patrimonial e econômica da empresa.

5.3.8 Controle do contas a pagar

As compras das mercadorias, materiais de consumo e contratação de serviços são efetuadas, em grande parte, com fornecedores fixos ou por cotação de preços. As análises dos pedidos e autorizações para aquisição serão feitas pela gerência administrativa, juntamente com o Diretor Financeiro. Os pedidos serão gerados diretamente pelo sistema informatizado, com controle mínimo e máximo de estoques.

Para as aquisições de materiais e serviços, serão realizadas cotações de preços com limites definidos. Acima de R\$ 500,00, com autorização do diretor financeiro e abaixo de R\$ 500,00, pela gerência administrativa.

Os pagamentos serão efetuados no início da semana pela gerente financeira, que atualizará os dados cadastrais e efetuará as baixas. O sistema permitirá conhecer dados de fornecedores por datas a vencer e vencidas.

Portanto, o controle do contas a pagar poderá ser efetuado num modelo de relatório como o apresentado na Figura 58, que permitirá obter informações sobre a conta de cada fornecedor, com a data a vencer e as vencidas, podendo ser desmembrado por tipo de gasto, conforme estrutura do plano de contas.

Mês:								
Nº duplicata	Fornecedor	Data			Dias Vencidos.	Valor		
		Emissão	Vencimento	Pgto		Principal	J/D	Final
Total								

Figura 58: Relatório Contas a Pagar

Nesse relatório, serão especificados o número da duplicata, o nome do fornecedor, a data de emissão e a vencer, a diferença entre essas duas datas, o valor principal e os descontos. Em atraso nos pagamentos, serão pormenorizados os número de dias vencidos, o valor do juros e o atualizado.

Tais controles visam a acompanhar o Passivo Exigível da empresa, que interfere no endividamento e na situação financeira da empresa.

5.3.9 Controle dos empréstimos e financiamentos bancários

As operações com empréstimos e financiamentos bancários deverão ser controladas em planilhas, conforme mostra a Figura 59, com os dados do Banco, valor principal do empréstimo/financiamento, juros (pré/pós-fixados), data de início e finalização do financiamento.

Mês:		Banco:	Tipo:	
Data de início:		Data finalização:	Juros:	Saldo inicial
Data	Saldo	Valor do juro	Saldo atualizado	Saldo Acumulado

Figura 59: Empréstimos e Financiamentos

Nessa planilha, serão especificados o banco, o tipo de empréstimo, a data de início e finalização, os juros, o saldo inicial. Diariamente, será feita a sua atualização, pormenorizando a data, o saldo, o valor do juro e o saldo atualizado e o acumulado.

5.4 O SISTEMA DE RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS

A controladoria utilizará o sistema de informação integrado para gerar relatórios contábeis-gerenciais, uma vez que ela será a gestora do banco de dados do Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista. Esses relatórios serão confeccionados, utilizando do sistema de informação contábil para atender a dois públicos distintos, quais sejam, os usuários internos e os externos.

As informações serão processadas inicialmente no sistema de informação contábil, no qual a contabilidade registrará as operações ocorridas na empresa e processará os dados, criando um banco de dados com informações oportunas para gerar os relatórios contábeis-

gerenciais à diretoria e demais interessados. Esses relatórios deverão ser minuciosamente planejados com informações oportunas, claras e objetivas, atendendo às necessidades individuais de cada usuário.

As informações destinadas ao público interno serão extraídas da contabilidade gerencial, possibilitando a criação de relatórios que permitam interpretar e analisar as posições econômico-financeiras da empresa em um dado momento e melhorar o controle de gestão operacional dos negócios realizados. Para exemplificar, os relatórios gerenciais propõem a implantação e o uso do fluxo de caixa e de indicadores de desempenho econômico-financeiro como: endividamento, liquidez, rentabilidade e atividade.

Já as informações destinadas ao público externo serão extraídas da contabilidade oficial, que executa a escrituração tradicional, os aspectos tributários e societários, o que gerará relatórios padronizados por normas e regulamentos. Esses relatórios representam as demonstrações contábeis da empresa, que são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício.

Observa-se que a contabilidade gerencial e a contabilidade oficial são inter-relacionadas, uma dando suporte a outra, complementando-a. Nada impede a utilização das informações concomitantemente. A seguir, são apresentados modelos de relatórios contábeis-gerenciais a serem adotados pela empresa em estudo.

5.4.1 Demonstrações contábeis

Permitirão acompanhar e analisar a evolução das contas patrimoniais e de resultado, disponibilizando as informações contábeis aos usuários, utilizando-se do Balancete de Verificação, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Fluxo de Caixa e indicadores econômico-financeiros.

O Balancete de Verificação será um relatório que conterá todas as contas com os seus respectivos saldos, permitindo aos gestores acompanhar os efeitos da sua gestão, como mostra a figura 60.

Contas	Movimento do período		Saldo atual	
	Débito	Crédito	Devedor	Credor
Total				

Figura 60: Balancete de Verificação

Demonstrará todas as contas de forma analítica ou sintética, pormenorizando a movimentação e o saldo atual de cada uma, sendo utilizado para verificar a igualdade dos saldos devedor e credor para posterior elaboração do Balanço Patrimonial.

O Balanço Patrimonial terá por finalidade expressar os elementos financeiros e patrimoniais da entidade, através da apresentação ordenada de suas aplicações de recursos (Ativo) e suas origens (Passivo), como evidenciado na Figura 61.

Balanço Patrimonial em 31/12/							
	Saldo – R\$				Saldo – R\$		
Ativo				Passivo			
Circulante				Circulante			
✓ <input type="checkbox"/> Disponível				Fornecedores			
✓ <input type="checkbox"/> Direitos a Receber				Tributárias			
✓ <input type="checkbox"/> Estoques				Sociais			
✓ <input type="checkbox"/> Despesas Antecipadas				Financeiras			
Realizável a Longo Prazo				Exigível a Longo Prazo			
✓ <input type="checkbox"/> Direitos a Receber				Financeiras			
Permanente				Patrimônio Líquido			
✓ <input type="checkbox"/> Investimento				Capital Social			
✓ <input type="checkbox"/> Imobilizado				Reservas			
✓ <input type="checkbox"/> Diferido				Lucros Acumulados			

Figura 61: Balanço Patrimonial

Anualmente, será elaborado o Balanço Patrimonial, consolidando as contas do Ativo e do Passivo, para demonstrar a posição financeira e patrimonial da empresa. Suas informações se interligarão à Demonstração do Resultado do Exercício.

A Demonstração do Resultado do Exercício apresentará, de forma resumida, o resultado líquido das operações realizadas pela empresa durante o exercício social, como mostra a Figura 62.

Demonstração do Resultado	
Receita Bruta	
(-) CSP	
Lucro Bruto	
(-) Despesas Operacionais	
(-) Vendas	
(-) Administrativas	
(-) Resultado Financeiro	
Lucro Líquido Operacional	
(-) Imposto de Renda	
Lucro Líquido do Exercício	

Figura 62: Demonstração do Resultado do Exercício

Serão elaborados anualmente, consolidando as contas, as receitas, os custos e as des-

pesas. Das receitas serão deduzidos os custos e as despesas, definindo claramente o lucro líquido do exercício.

As demonstrações contábeis, por manterem uma estrutura padronizada por normas e regulamentos, não são suficientes para atender às necessidades dos usuários internos da empresa. Por isso, serão necessários outros relatórios, como o fluxo de caixa e os indicadores econômico-financeiros.

5.4.2 Fluxo de caixa

O planejamento e o controle diário do fluxo de caixa mensal poderá ser realizado conforme apresentado na Figura 63. As informações serão analisadas pelo *controller*, que verificará o saldo e realizará análises quanto à capacidade de autofinanciar o capital de giro e expandir as atividades com recursos próprios.

Data:			
Descrição	Movimentação – R\$		Total acumulado R\$
	Dia 1	Dia 2	
A – Atividades operacionais			
1. Lucro líquido			
2. Depreciação e amortização (+)			
3. Provisão para devedores duvidosos (+)			
4. Aumento/diminuição de fornecedores (+/-)			
5. Aumento/diminuição de contas a pagar (+/-)			
6. Aumento/diminuição de contas a receber (+/-)			
7. Aumento/diminuição de estoques (+/-)			
8. Caixa líquido das atividades operacionais (+/-)			
B – Atividades de investimentos			
1. Venda imobilizado (+)			
2. Aquisição de imobilizado (+)			
3. Aquisição de outras empresas (+)			
4. Caixa líquido das atividades de investimento (+/-)			
C – Atividades de financiamentos			
1. Empréstimos líquidos tomados (+)			
2. Pagamentos de <i>leasing</i> (-)			
3. Caixa líquido das atividades de financiamentos (+/-)			
D – Caixa			
1. Aumento/diminuição líquido de caixa e equivalente de caixa			
2. Caixa inicial			
3. Caixa final			

Figura 63: Fluxo de Caixa – Método Indireto

Os movimentos serão registrados no sistema, gerando o fluxo de caixa diário, e os resultados dessas análises serão repassados para a diretoria da empresa.

5.4.3 Relatórios de indicadores econômico-financeiros

Possibilitarão a medição da performance da empresa, devendo ser elaborados de acordo com as necessidades dos gestores. Para o controle de gestão operacional, serão adotados alguns indicadores de avaliação, objetivando simular e estudar os efeitos dos diversos cenários sobre receitas, custos e despesas.

Para a análise da performance, serão utilizados os índices econômico-financeiros tradicionais, como a liquidez geral, seca, corrente; endividamento geral, cobertura de pagamentos fixos e cobertura de juros.

O próprio sistema integrado de informações realizará os cálculos dos índices, cabendo ao *controller* interpretar as informações e repassá-las para a Diretoria. Assim, serão utilizados indicadores de endividamento, liquidez, lucratividade e atividade.

a) Indicadores de endividamento

Esses indicadores retratarão a relação do capital de terceiros (Passivo Exigível) com o capital próprio (Patrimônio Líquido), como apresentado na Figura 64.

Tipo	Formula	P	R	Variação
Participação de capitais de terceiros	$\text{Capitais de terceiros} \div \text{Patrimônio Líquido} \times 100$			
Composição do endividamento	$\text{Passivo Circulante} \div \text{Capital de Terceiros} \times 100$			
Endividamento geral	$\text{Exigível Total} \div \text{Ativo Total} \times 100$			
Garantia de capital de terceiros	$\text{PL} \div \text{P. Circulante} + \text{Exig. Longo Prazo} \times 100$			
Imobilizações do Patrimônio Líquido	$\text{Ativo Permanente} \div \text{Patrimônio Líquido} \times 100$			
Imobilização dos recursos não correntes	$\text{Ativo Permanente} \div \text{Patrimônio Líquido} + \text{Exigível a Longo Prazo} \times 100$			
Giro operacional	$\text{Vendas Líquidas} \div \text{Ativo Operacional Médio}$			
Giro geral	$\text{Vendas Líquidas} \div \text{Ativo Médio}$			

Figura 64: Indicadores de Endividamento

Nesses indicadores de endividamento e suas respectivas fórmulas, os dados utilizados para os cálculos serão extraídos do Balanço Patrimonial Projetado e do Realizado, para que sejam confrontados os valores. Dessa forma, é possível detectar as variações e suas possíveis causas.

Os indicadores terão a finalidade de relacionar o capital de terceiros (Passivo Exigível) com os recursos do Passivo total, saber a porcentagem do Ativo total financiada com recursos

de terceiros, e a posição da empresa em relação aos capitais de terceiros.

b) Indicadores de liquidez

Mostrarão a base da situação financeira da empresa, ou seja, o giro dos pagamentos e recebimentos, confrontando os componentes do Ativo Circulante com as dívidas, conforme figura 65.

Tipo	Formula	P	R	Variação
Capital Circulante Líquido	Ativo Circulante – Passivo Circulante			
Liquidez corrente	Ativo Circulante ÷ Passivo Circulante			
Liquidez seco	Ativo Circulante - Estoque ÷ Passivo Circulante			

Figura 65: Indicadores de Liquidez

Os dados utilizados para os cálculos serão extraídos do Balanço Patrimonial Projetado e do Realizado, para que sejam confrontados os valores e detectadas as variações e suas possíveis causas.

Esses indicadores relacionarão quanto a empresa possui de disponibilidade para saldar as dívidas de curto e longo prazo e a solidez da sua situação financeira.

c) Indicadores de lucratividade

Verificarão a relação entre o lucro da empresa e os diversos itens tomados como referência, indicando o grau de eficiência da gestão administrativa, da empresa, como mostrado na Figura 66.

Tipo	Formula	P	R	Variação
Margem bruta	Lucro Bruto ÷ Vendas			
Margem operacional	Lucro operacional ÷ Vendas			
Margem líquida	Lucro líquido após o IR ÷ Vendas			
Taxa de retorno interno	Lucro Líquido depois do IR ÷ Ativo Total			
Giro operacional	Vendas Líquidas ÷ Ativo Operacional Médio			
Giro geral	Vendas Líquidas ÷ Ativo Médio			

Figura 66: Indicadores de Lucratividade

Os dados utilizados para os cálculos serão extraídos do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado Exercício Projetado e do Realizado, para que sejam confrontados os valores e detectadas as variações e suas possíveis causas.

Relacionarão o quanto a empresa obtém de lucro para investir em Ativo e em Patrimônio Líquido, e comparará o lucro líquido com as vendas líquidas (receita bruta menos as deduções).

d) Indicadores de atividade

Serão usados para medir o tempo que alguns itens patrimoniais relevantes, como estoque, contas a receber e a pagar, levam para se reiniciarem durante um determinado período, como especificado na Figura 67.

Tipo	Formula	P	R	Variação
Capital de giro	AC			
Capital de giro líquido	AC – PC			
Prazo médio estoques	Custo dos Produtos Vendidos ÷ Estoques			
Prazo médio de compras	Duplicatas a Pagar ÷ Compras Médias por Ano			
Prazo médio de vendas	Duplicatas a Receber ÷ Vendas Médias por Ano			
Ciclo operacional	PME + PMV			

Figura 67: Indicadores de Atividade ou Capital de Giro

Nos indicadores de atividade e suas respectivas fórmulas, os dados utilizados para os cálculos serão extraídos do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado Exercício Projetado e do Realizado, para que seja confrontados os valores e seja possível detectar as variações e suas possíveis causas.

Esses indicadores terão a finalidade de relacionar o quando a empresa obteve de lucro para investir em Ativo e em Patrimônio Líquido, e ainda comparar o lucro líquido com as vendas líquidas (receita bruta menos as deduções).

As empresas da área de saúde estão passando por mudanças na sua gestão. É comum ver transitando junto aos especialistas da área da saúde profissionais com ternos e gravatas. Esses profissionais não são especialistas em medicina, mas apresentam conhecimento técnico em contabilidade, administração, finanças, tributos e outros assuntos, e têm como incumbência influenciar na gestão dessas empresas, permitindo que elas tenham um diferencial no mercado quanto à qualidade, tempo e custo dos serviços.

Nessa visão, é preciso que o Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista busque novos conhecimentos e adote novas técnicas administrativas para o aprimoramento das informações contábeis-gerenciais, uma vez que os gestores necessitam de informações objetivas para agirem de forma decisiva.

Com isso, propõe-se a criação de um sistema de informação que dê subsídios para controlar e acompanhar as atividades da empresa através de relatórios e que a controladoria seja uma área responsável por esse sistema e pelos controles de gestão operacional. Desse modo, o sistema de informações e a controladoria possibilitarão ações que contribuirão para o desempenho da empresa.

5.5 CONSIDERAÇÕES SOBRE A VALIDAÇÃO DA PROPOSTA

Para que a proposta seja validada, é necessário aplicá-la a empresa em estudo, comparando a fundamentação teórica com o estudo de caso apresentado no capítulo quatro.

Salienta-se que a pesquisa teve caráter indutivo, partindo dos dados levantados no estudo de caso para a comprovação teórico-científica, mostrando a importância da controladoria em uma organização, e as suas contribuições e responsabilidades na supervisão do sistema de informação gerencial e nos controles operacionais, conforme exposto nos capítulos dois e três.

Porém, como foi apresentado no capítulo quatro, a empresa apresenta deficiências de gestão, o que limita a aplicabilidade da proposta:

- ✓ □ os administradores não utilizam a informação contábil para a elaboração de indicadores de desempenho;
- ✓ □ a empresa não apresenta sistema de controle de custos;
- ✓ □ a contabilidade é utilizada somente para cumprir as exigências legais;
- ✓ □ os controles operacionais são realizados manualmente, informalmente e, às vezes, são inexistentes;
- ✓ □ não há relatórios e formulários específicos para acompanhar e avaliar o desenvolvimento das atividades operacionais;
- ✓ □ não há indicadores monetários e não-monetários para avaliar a gestão;
- ✓ □ não há política formalizada quanto à qualidade dos serviços e de relatórios específicos sobre informação econômico-financeira e contábil;
- ✓ □ os planejamentos estratégico e operacional não são formalizados; e
- ✓ □ não há sistema de informações gerenciais e recursos tecnológicos necessários para acompanhar, avaliar e controlar as atividades operacionais.

Por isso, recomenda-se a criação da controladoria, de um sistema de informação integrado e de controles de gestão operacional, para solucionar as deficiências nas etapas do processo de gestão no Centro de Cardiologia e Radiologia Intervencionista, visando a integrar, acompanhar, monitorar, avaliar e controlar todas as atividades desenvolvidas e atingir melhores resultados.

A seguir, serão abordados a integração e o planejamento para a aplicabilidade da proposta, iniciando-se com o modelo organizacional da controladoria e a configuração do sistema de informações e sistema de controle.

5.5.1 Modelo organizacional da Controladoria

Para a criação da Controladoria, serão necessários o interesse e a participação dos diretores da empresa, uma vez que ela será um órgão de *staff* que se responsabilizará por assessorar as áreas interessadas, seguindo as responsabilidades e a autonomia descritas neste trabalho.

Para a implantação da controladoria, será pertinente a contratação de um profissional da área de contabilidade, ou administração ou economia. Esse profissional deverá ter capacidade gerencial, ser um formador de opiniões, conciliador de interesses aberto ao diálogo e procurar sempre a empatia dos colegas. Deve ainda ter conhecimento de contabilidade, planejamento fiscal e tributário, matemática financeira, disponibilizar informações gerenciais para os diretores e demais interessados, acompanhar o orçamento e ter facilidade de comunicação para prestar contas às diretorias.

Assim, para que a Controladoria desenvolva suas funções com eficiência, é necessário um sistema de informação gerencial de acordo com as necessidades e particularidades.

5.5.2 Configuração do sistema de informações

Para o desenvolvimento e implantação do sistema de informações, serão necessárias primeiramente a participação e a motivação dos diretores quanto à sua implantação. Na sequência, deve ser feito um contrato com um especialista da área de informática para o desenvolvimento de um sistema de informação gerencial integrado de acordo com as particularidades do negócio.

Durante a elaboração do desenho do sistema de informação integrado e posteriormente à sua implantação, a Controladoria deve se fazer presente, dando opiniões e motivando os funcionários a aceitar a nova ferramenta.

Tal sistema é relevante devido ao alto número de procedimentos que são realizados durante o mês, mais ou menos 300 exames, num faturamento anual que, em 31 de dezembro de 2001, foi de R\$ 3.356.410,74, e pela ausência de controles formalizados das atividades, inexistência de relatórios contábeis e gerenciais, conforme relatado no capítulo quatro.

Salienta-se que, no passado, já houve fraude na empresa gerando perdas. Tal fato ocorreu devido à ausência de controles e relatórios específicos para acompanhar as operações. Ainda, a empresa é formada por sócios e os resultados das operações precisam ser disponibili-

zadas a todos eles para prestação de contas, bem como indicar a posição patrimonial, econômica e financeira de um dado momento.

Dessa maneira, o sistema agilizará a geração e a criação de relatórios específicos por atividade desenvolvida, possibilitando, maior controle e disponibilizando informações contábeis, financeiras e econômicas em tempo real.

5.5.3 Sistema de controle

O capítulo quatro relatou que a empresa não apresenta controles eficientes das suas atividades operacionais, não utiliza o orçamento e as informações contábeis para gerar indicadores financeiros e controlar o seu fluxo de caixa. Tal procedimento deixa os ativos e os passivos sem controle, possibilitando possíveis fraudes.

A proposta sugere a padronização das atividades e das rotinas de trabalho desenvolvidas pelos funcionários, a criação de formulários, planilhas e relatórios informativos, visando a acompanhar, monitorar e avaliar os processos operacionais, permitindo, em tempo oportuno, e quando necessário, uma reestruturação do planejamento.

Tais controles serão implantados pela Controladoria, que criará e acompanhará a sua implantação, desenvolvimento e eficiência, utilizando-se do sistema de informação integrado.

Tal proposta será apresentada aos diretores da empresa em estudo para possível implantação, uma vez que eles têm interesse em solucionar os problemas apresentados no capítulo quatro, para que a empresa atinja a sua missão, os seus objetivos e as suas diretrizes estabelecidas.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo desenvolvido procurou mostrar como a controladoria pode dar suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle operacional de um Centro de Cardiologia Intervencionista e Radiologia inserido em um hospital em Goiânia. São apresentadas a seguir as conclusões finais e as recomendações da dissertação.

6.1 CONCLUSÕES

A pesquisa procurou destacar a importância da Controladoria como órgão de *staff* ou “peça-chave” para a eficiência e a eficácia do processo de gestão.

O conceito de gestão foi abordado representando um conjunto de princípios, crenças, valores, normas, idéias utilizados para o processo de tomada de decisões e de eficácia organizacional, caracterizado em três etapas: planejamento, execução e controle.

Para o desenvolvimento do processo de gestão em suas etapas, observou serem necessários o desenho e a implantação de um sistema de informação gerencial integrado. Os dados devem ser obtidos diretamente do sistema de transações operacionais, permitindo maior confiabilidade e qualidade das informações para o sistema gerencial, para os gestores e para a Controladoria.

As informações devem atender às necessidades fiscais e gerenciais, utilizando-se da Contabilidade Financeira e Gerencial e repassadas aos gestores e ao *controller* na forma de relatórios com informações objetivas, claras e oportunas. Caberá ao *controller* interpretá-las e comunicá-las aos gestores, mostrando as eficiências ou deficiências dos processos.

Na pesquisa teórica, verificou-se que o *controller* é o delineador e o gestor das informações contábil-gerenciais, responsável por reunir, analisar, conferir e preparar os relatórios para a tomada de decisões, controlando as atividades desenvolvidas pelas diversas áreas/departamentos da organização.

Os dados sobre as atividades da empresa em estudo foram obtidos através de entrevista com pessoas envolvidas na sua administração. As entrevistas foram direcionadas para verificar como a empresa utilizava as informações contábeis para o seu processo de decisões, quais eram as políticas adotadas pelos gestores para elaborar o planejamento e o controle operacional, analisando as normas utilizadas para realizar os controles operacionais do patrimônio e dos itens não monetários. E quais indicadores de desempenho de cunho financeiro e não-financeiro eram utilizados para a sua avaliação e acompanhamento das operações.

A investigação teve como finalidade verificar como o sistema de informação da empresa encontrava-se configurado e como vinha subsidiando os gestores com relatórios contábeis-gerenciais, para acompanhamento e elaboração do planejamento e do controle operacional. Nesse momento, foram analisados os relatórios utilizados pelos gestores e seus subordinados.

De posse dos dados e informações genéricas sobre a empresa, foi possível propor um modelo de controladoria, em que o *controller* tende a se firmar cada vez mais como “peça-chave” no cenário da organização, uma vez que se responsabiliza pelo estudo e implantação de um sistema de informações contábil-gerenciais, que atende às particularidades e às necessidades da empresa.

O sistema de informação deve ser interligado a todas as atividades da empresa, com a função de gerar informações contábeis-gerenciais sobre o todo e não somente sobre as atividades isoladas em seus subsistemas (contas a pagar, a receber, estoques e outras).

O *controller* deve conhecer os pontos fortes e fracos da organização, utilizando-se dos seus relatórios, que o capacitarão para demonstrar e convencer os gestores e proprietários das deficiências ou eficiências dos processos, indicando quais segmentos ou atividades devem ser atacados e alterados ou quais devem continuar ou melhorar. Suas atribuições contribuem sobremaneira para a otimização do resultado global da empresa, pois a sua eficácia é traduzida em resultado econômico.

Durante a pesquisa, observou-se que o profissional, para assumir a área de controladoria da empresa em estudo, deve possuir algumas características básicas: conhecimento técnico de contabilidade, de administração e das normas específicas da saúde; capacidade de se relacionar com outras pessoas e de ensinar; necessidade de adquirir novos conhecimentos; e ser profissional de multifunções. Deve se envolver com todos os processos da empresa através da interação com os médicos e demais funcionários.

Para tanto, requer a padronização de todos os processos, desde o planejamento até o controle das atividades operacionais, buscando qualidade e integração entre as partes que formam o todo organizacional. Assim, a controladoria é um sistema aberto que interage com todas as outras áreas da empresa, utilizando as suas informações para acompanhar, analisar, controlar e criar informações consolidadas, que serão utilizadas para as decisões empresariais.

Neste estudo, a controladoria teve como principal objetivo as decisões do nível operacional, aconselhando e fornecendo informações aos gestores para a definição do planejamento e dos controle de gestão operacional. Também, acompanhando, analisando os resultados, bem como supervisionando as atividades contábeis.

Para desempenhar tais atividades, o sistema de informações deve assegurar os controles operacionais necessários e gerar relatórios contábeis-gerenciais para avaliar o desempenho financeiro e não financeiro das atividades operacionais desenvolvidas pela empresa, bem como dos seus funcionários e concorrentes.

A seguir são apresentadas as recomendações do estudo.

6.2 RECOMENDAÇÕES

A presente dissertação serve de base para trabalhos futuros, que poderão ser desenvolvidos a partir das idéias do modelo proposto. Sendo assim, recomenda-se:

- a aplicação prática do modelo proposto pela empresa em estudo, bem como por outras empresas da área de saúde, como: clínicas, laboratórios, hospitais, centros de reabilitação e outros;
- o estudo aprofundado em algumas áreas específicas, que são de grande importância para atingir a eficiência da gestão das empresas na área de saúde, como: estoque, faturamento, custos e formações de preços dos serviços;
- a adoção de relatórios com indicadores de desempenho operacionais de qualidade, com medidas não-financeiras e com visão estratégica;
- implantação de um programa de qualidade total , utilizando-se do 5S, que representam uma filosofia japonesa indicando um ciclo totalmente compartilhado entre melhoria dos ambientes, processos, relacionamento e satisfação dos funcionários, que se utiliza dos seguintes princípios: seleção, organização, limpeza, conservação e autodisciplina.

A presente dissertação contribui ainda para o desenvolvimento de estudos na área de gestão de empresas da área de saúde, oferecendo subsídios de pesquisa quanto à importância da controladoria e do sistema de informação no controle de gestão operacional e nas tomadas de decisões empresariais.

REFERÊNCIAS

- ALDEY, Hernan E. Contreras. O planejamento estratégico dentro do conceito de administração estratégica. **Revista da FAE – Business School FAE**, Curitiba, v.3, n.2, p.9-16, mai./ago. 2000.
- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando. **Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap. 13, p.369-381.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANSOFF, Igor. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1991.
- ARIMA, Carlos Hideo. Sistemas de informações gerenciais. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria – agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap. 4, p.79-90.
- ARAGAKI, Carlos. Qual é o papel da controladoria? Quais são suas competências? Um pouco de história. **Jornal ANEFAC**. Disponível em: <http://www.anefac.com.br/comites/controladoria/>. Acesso em: 27 de fev. 2001.
- ATKINSON, Athony A et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria – agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap. 1, p.15-38.
- BEUREN, Ilse Maria e MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 126, p.59-67, nov./dez. 2000.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1985.
- BOAS, Fernando José Villas. A controladoria: um modelo conceitual e integrado. **Revista de contabilidade CRCSP**, São Paulo, n.12, p.60-73, jun. 2000.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo e CAMPIGLIA, Oswaldo Ribeiro P. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1993.
- CASSARRO, Antônio Carlos. **Sistemas de informações para tomada de decisões**. 3ª ed. São Paulo: Pioneiras, 1999.
- CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Tulio de Castro. Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais. In: CATELLI, Armando. **Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap. 4, p.127-142.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração – teoria, processo e prática**. 3ª ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

_____. **Introdução a teoria geral da administração**. 3ª ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividade**. São Paulo: Atlas, 1995.

CONSENZA, José Paulo. Perspectiva para a profissão contábil num mundo globalizado – “um estudo a partir da experiência brasileira”. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 130, p. 43-63, jul./ago. 2001.

DAFT, Richard. **Administração**. 4ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

DAVENPORT, Thomas H. **Ecologia da informação**. 1ª ed. São Paulo: Futura, 1998.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FALK, James Anthony. **Gestão de Custos para Hospitais: conceitos metodologia e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1991.

FALSARELLA, Orandi Mina; CHAVES, Eduardo O C. Sistemas de informação e sistemas de apoio à decisão. Disponível em <http://www.chaves.com.br/TEXTSELF/COMPUT/sad.htm>. Acesso em: 23 jul. 2000.

FERNANDES, José. **Técnicas de estudo e pesquisa**. Goiânia: Kelps, 1999

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria – Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1993.

FRANCIA, Arthur J. et al. **Managerial accounting**. 9ª ed. Hounton: Dame Publications, 1992, p.4-32.

GRANJEIRO, J.Wilson. **LEI 6.404/76**. 6ª ed. Brasília: Vestcon, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994.

GIL, Antônio de Loureiro. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 1978.

GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. Londres: Pitman Publishing, 1977, p.2-38.

GONÇALVES, Ernesto Lima. O hospital-empresa: do planejamento à conquista do mercado. **RAE – Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, vol. 39, n.1, p.84-97, jan./mar. 1999.

HAMPTON, David R. **Administração contemporânea**. 3ª ed. São Paulo: MakronBooks, 1992.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael T. **Teoria da contabilidade**. São Paulo:

Atlas, 1999.

HOLANDA, Victor Branco de. Contabilidade: a cibernética empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças – FIPECAFI/FEA/USP**. São Paulo, v.14, n.25, p.42-59, jan./abr. 2001.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice/Hall do Brasil, 1985.

HORNGREN, Charles T. FOSTER, George e DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria – teoria e estudo de caso**. São Paulo: Livraria e Editora Pioneira, 1976.

KELLY, Kevin. A economia interconectada. **HSM – Management**. Ed. especial, São Paulo, p.30-37, 2000.

KOONTZ & O'DONNELL. **Fundamentos da administração**. 2ª ed. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1989.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistemas de informações**. 4ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

LIVINGSTON, Jimmy e BAHAL, Romil. Alianças eletrônicas. **HSM Management**, São Paulo, p.46-52, 2000.

MALIK, Ana Maria e TELES, João Pedro. Hospitais e programas de qualidade no estado de São Paulo. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.41, n.3, p.51-59, jul./set. 2001.

MALUCHE, Maria Aparecida. **Modelo de controle de gestão para a pequena empresa como garantia da qualidade**. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEZOMO, João Catarin. Gestão da qualidade na saúde – princípios básicos. São Paulo: Manole, 2001.

MINTZBERG, Henry et al. *Safári da estratégia*. 1ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

_____. Os 5 Ps da estratégia. In: MINTZBERG, Henry e Quinn, James B. **O processo da estratégia**. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2000. p.26-32.

MIRANDA, Luiz Carlos. **Gerenciamento da cadeia de valor**. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria – agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap. 10, p.201-212.

MIRANDA Luiz Carlos e SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap.7, p.131-154.

MORGAN, Gareth. *Imagens da Organização*. São Paulo: Atlas, 2000

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria – seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, Paulo Roberto. A ciência e a arte de ser dirigente. 6ª ed. Rio de Janeiro: Record, 1995. Cap. 4, Gerenciando o futuro: a conquista da visão estratégica, p.78-109.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Planejamento, planejamento de lucro. In: CATELLI, Armando. **Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap. 5, p.147-169.

_____. Ensaio sobre uso de padrões em instituições financeiras. In: CATELLI, Armando. **Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap.16, p.427-443.

OLIVEIRA, Djalma de P. Rebolças de. **Planejamento Estratégico**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Sistemas, organização & métodos – O & M – uma abordagem gerencial**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria – conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 3ª ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

OSTRENGA, Michael R. et alii. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro, Record, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. A controladoria no planejamento operacional: modelo para determinação da estrutura do ativo. **Revista de Contabilidade – CRC/SP**, São Paulo, n.20, p.24-43, jun. 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In CATELLI, Armando. **Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap.1,

p.35-78.

PEREIRA, Maurício Fernandes. Mudanças estratégicas em organização hospitalares: uma abordagem contextual e processual. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.40, n.3, p.83-96, jul./set. 2000.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão – teoria e pratica**. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, Michael. **Vantagem competitiva – criando e sustentando um desempenho superior**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RONCHI, Luciano. **Controle econômico e financeiro para a alta administração**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1969.

SALAS, Joan M. Amat e GOMES, Josir Simeone. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Gestão econômica (Gecon): novos desafios da controladoria na gestão empresarial. **Revista de contabilidade CRCSP**, São Paulo, n.13, p.4-17, set. 2000.

SILVA, César Augusto Tibúrcio. Gestão Financeira. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria – agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap.5, p.91-102.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. 3ª ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED – Universidade Federal de Santa Catarina/Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção/Laboratório de Ensino a Distância, 2001.

SILVEIRA, Moisés Prates. Contabilidade gerencial – fontes informacionais primárias para o processo de tomada de decisões. **Revista do CRCPR**, Curitiba, n.128, p.41-43, dez. 2000.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista contabilidade e finanças – FIPECAFI FEA USP**, São Paulo, v.16, n.27, p.66-77, set./dez. 2001.

TELES, Egberto Lucena e GRIGOR, Haig Vartanian. Sistemas de informações e a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.112, p.60-70, jul./ago. 1998.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas – uma abordagem pratica**. 3ª ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda., 1973.

WERNKE, Rodney. Relatórios gerenciais para acompanhamento dos custos de qualidade. **Revista de contabilidade - CRCSP**, São Paulo, v.17, p.34-48, set. 2001.